

Prüfungsrechtliche und prüfungstechnische
Sonderverhältnisse bei Unternehmen
mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen
der Bund beteiligt ist

von

HERBERT KÖHLER

1961



Digitized by the Internet Archive
in 2026

PRÜFUNGSRECHTLICHE UND PRÜFUNGSTECHNISCHE SONDERVERHÄLTNISSE

BEI UNTERNEHMEN MIT EIGENER RECHTSPERSÖNLICHKEIT,

AN DENEN DER BUND BETEILIGT IST.

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu
München

Vorgelegt von
Herbert Köhler

1958/1960



Referent: Prof. Dr. Otto Hintner

Korreferent: Prof. Dr. Peter Scherpf

Tag der mündlichen Prüfung: 20. 12. 1961

(Schlußberatung)

I n h a l t

=====

Seite

Einleitung	1
A. Entwicklungsstufen staatlicher Unternehmertätigkeit	1
B. Mögliche Rechts- und Organi- sationsformen	3
C. Unternehmen privater Rechtsform, an denen der Bund beteiligt ist - Wert, Branchenzugehörigkeit und sonstige wesentliche Merkmale	5
D. Abgrenzung des Themas	9
 T E I L I Das für Unternehmen privater Rechts- form mit Bundesbeteiligung geltende Sonderrecht	 11
A. Vorbemerkungen - Eingliederung der in Betracht kommenden Unternehmen in verschiedene Rechtssphären	11
B. Die Hauptbestimmungen im einzelnen	13
1. Wirtschaftliche Beteiligungs- voraussetzungen und besondere Zustimmungserfordernisse	13
a) Wirtschaftliche Beteili- gungsvoraussetzungen	13
b) Besondere Zustimmungser- fordernisse	16

2. Formal-haushaltsrechtliche Bedingungen für Bundesbeteiligungen	18
a) Wahl bestimmter Rechtsformen mit Kontrollorgan	19
b) Sicherung des Bundeseszflusses auf die Geschäftsführung der Unternehmen	21
3. Anwendung von Vorschriften des AktG auf Unternehmen privater Rechtsform mit Beteiligung des Bundes	29
a) Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft	30
b) Fragen des Jahresabschlusses iWS.	32
c) Unterrichtung des Kontrollorgans und anderer Stellen	34
C. Zusammenfassung	35

T E I L II	Prüfungsrechtliche Sonderverhältnisse bei Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen der Bund beteiligt ist	37
	A. Vorbemerkungen	37
	B. Prüfungsrecht und Prüfungsverfahren der RHO - das dreistufige Prüfungsverfahren	39
	1. Die erste Verfahrensstufe	41
	2. Die behördlichen Prüfungen der zweiten und dritten Verfahrensstufe	53
	a) die zweite Verfahrensstufe	54
	b) die dritte Verfahrensstufe	62

T E I L III	Prüfungstechnische Sonderverhältnisse bei Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen der Bund beteiligt ist	69
A.	Vorbemerkungen	69
B.	Festsetzung und Zustellung von Richtlinien für die Prüfung von Unternehmen mit Beteiligung des Bundes	70
C.	Zweck und Bedeutung der Prüfungsrichtlinien des Bundes im Rahmen des haushaltsrechtlichen Prüfungsverfahrens	74
D.	Örtlicher und sachlicher Anwendungsbereich der Prüfungsrichtlinien des Bundes	76
E.	Die sich durch die Anwendung von Prüfungsrichtlinien des Bundes im Vergleich zur aktienrechtlichen Pflichtprüfung ergebenden Erweiterungen des Prüfungsumfangs	76
1.	Allgemeine Angaben	78
2.	Stellungnahme zum Geschäftsbericht	85
3.	Stellungnahme zur Bilanz	88
a)	Allgemeine Gesichtspunkte	88
b)	Besonderheiten bei den einzelnen Bilanzposten	102
ba)	Sachanlagen	102
bb)	Finanzanlagen	130
bc)	Forderungen und Verbindlichkeiten	131

bd) Grundkapital, Stammkapital	135
be) Gesetzliche und satzungsmäßige Rücklagen, andere Rücklagen	138
bf) Rückstellungen	138
bg) Bürgschafts- und ähnliche Verpflichtungen	138
4. Stellungnahme zur Gewinn- und Verlustrechnung	139
a) Allgemeine Gesichtspunkte	139
b) Besonderheiten bei den einzelnen Posten der Erfolgsrechnung	147
ba) Personalkosten	147
bb) Abschreibungen (und Wertberichtigungen auf Anlagen)	157
bc) Steuern und Erträge aus Beteiligungen	158
bd) Außerordentliche Zuwendungen	158
be) Gewinn- oder Verlustvortrag	160
bf) Reingewinn oder Reinverlust des geprüften Geschäftsjahres	160
5. Übrige Positionen gemäß §§ 131, 132 AktG, die in den Prüfungsrichtlinien nicht ausdrücklich genannt sind	161

6. Stellungnahme zum Ergebnis des geprüften Geschäftsjahres	164
7. Beurteilung der Liquidität	167
8. Zusammenfassung der Prüfungs- ergebnisse	170
9. Zwischenprüfungen zur Vorbe- reitung der Abschlußprüfung	171
F. Form des Prüfungsberichts und sei- ne Vorlage durch das Unternehmen	177
G. Theoretische Möglichkeiten der Prüfungsdurchführung in der zwei- ten und dritten Verfahrensstufe	180
Zusammenfassung	189

ABKÜRZUNGEN.

=====

a.a.O.	am angegebenen Ort
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AR	Aufsichtsrat
BB	"Der Betriebsberater"
BdF	Bundesminister der Finanzen
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Bundesgerichtshofszeitung
BRH	Bundesrechnungshof
DVO	Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
HV	Hauptversammlung
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IHG	Investitionshilfegesetz
iwS.	im weitesten Sinne
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
LA	Lastenausgleich
RdF	Reichsminister der Finanzen
RGZ	Reichsgerichtszeitung
RHO	Reichshaushaltsordnung
RWB	Reichswirtschaftsbestimmungen
VO	Verordnung
VOB	Verdingungsordnung für Bauleistungen
VOL	Verdingungsordnung für Leistungen
WP	Wirtschaftsprüfer

E I N L E I T U N G

=====

A. Entwicklungsstufen staatlicher Unternehmertätigkeit

Die wirtschaftliche Betätigung des Staates als Produzent neben seinen Eigenschaften, einerseits Großkonsument zu sein und andererseits als übergeordnete Institution die für einen reibungslosen Wirtschaftsablauf erforderlichen Normen zu setzen, ist nicht neu. Bereits seit dem ausgehenden Mittelalter ist eine ausgedehnte öffentliche Wirtschaftstätigkeit zu beobachten, die unverkennbar gewisse Parallelen mit der gegenwärtigen Unternehmertätigkeit des Staates zeigt. Allerdings standen seinerzeit zunächst staatliche Erwerbsinteressen im Vordergrund, während heute sogenannte gemeinwirtschaftliche Ziele wenigstens die Regel bilden sollten.

Zur Zeit des Merkantilismus bemächtigte sich der Staat in fast ganz Europa neben der Land und Forstwirtschaft verstärkt der gewerblichen Produktion und der Grundstoffindustrien, namentlich des Bergbaus. Man glaubte durch staatseigene Betriebe den Reichtum des Landes mehren zu können und gründete deshalb zahlreiche Staatsbetriebe (staatliche Musterbetriebe, die zum Teil heute noch bestehenden Porzellanmanufakturen, aber auch Rüstungsbetriebe, Staatsbanken usw.). Neben den öffentlichen Betrieben wurden auch halböffentliche,

d.h. lediglich im staatlichen Auftrag geführte Betriebe errichtet, wobei der Staat vorzugsweise überall dort eingriff, wo private Initiative zum Aufbau neuer Gewerbe, zur Einführung neuer Betriebsformen, Auswertung technischer Verbesserungen und dgl. nicht ausreichte.

Im Gegensatz dazu erfuhr die Wirtschaftstätigkeit des Staates in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts (Periode des laissez-faire) einen bedeutsamen Rückschlag mit dem Ergebnis einer ausgedehnten Privatisierung, die sich vornehmlich auf Industriebetriebe erstreckte und dazu führte, daß sich die öffentliche Hand aus vielen Bereichen ihrer bisherigen betrieblichen Tätigkeit ganz zurückzog. Erst die zweite Hälfte des 19. Jahrhunderts brachte wieder in gewissem Umfang eine Umkehr, und im Zusammenhang mit dem wohlfahrtsstaatlichen Denken des beginnenden 20. Jahrhunderts vermochte sich die produktionswirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand wieder relativ stark durchzusetzen, und zwar namentlich auf den Gebieten des Versorgungs- und Verkehrswesens, wo langfristige Finanzierungsprobleme auftraten und ein von Privatunternehmen kaum zu deckender Kapitalbedarf gegeben war. Daneben dürfte maßgebend gewesen sein, daß die in den fraglichen Unternehmen erzielbaren Erträge - an dem hohen Kapitaleinsatz gemessen - oftmals verhältnismäßig geringfügig waren, so daß auch aus diesem Grunde private Investitionen nicht in Betracht gezogen wurden. Dazu kamen schließlich gewisse sozialpolitische Erwägungen, die eine Monopolisierung im öffentlichen Bereich zweckmäßiger erscheinen ließen.

Für die Unternehmertätigkeit des Staates in der jüngsten Vergangenheit und unmittelbaren Gegenwart waren neben wirtschaftlichen Krisenzeiten, die über Staatssubventionen, eingefrorene Staatskredite und dgl. m. umfangreiche Übernahmen privater Unternehmen durch die öffentliche Hand mit sich brachten, vorzugsweise auch staatspolitische Umschichtungen und wehrwirtschaftliche Motive maßgebend.

B. Mögliche Rechts- und Organisationsformen

Für die gegenwärtige produktionswirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand stehen nach deutschem Recht eine Vielzahl von Rechts- und Organisationsformen zur Verfügung, nämlich:

1. Reine Regiebetriebe (z.B. kleine Gemeindebetriebe, die wie Ämter der Hoheitsverwaltung geführt werden). Sie bilden rechtlich und wirtschaftlich mit der Hoheitsverwaltung eine Einheit und sind weder rechnerisch (Etatbindung), noch verwaltungsmäßig verselbständigt.
2. Verselbständigte Regiebetriebe, die als (relativ seltene) Regiebetriebe gemäß § 15 RHO¹⁾ und (häufig anzutreffende) sogenannte Eigenbetriebe (z.B. Kommunalbetriebe) vorkommen. Es handelt

¹⁾ Die Regiebetriebe gemäß § 15 RHO sind dadurch gekennzeichnet, daß es sich um kaufmännisch eingerichtete Betriebe handelt, bei denen anstelle der getrennten Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben lediglich das voraussichtliche Ergebnis in den Haushaltsplan einzustellen ist, sofern die Art des Betriebes ein Wirtschaften nach Einnahmen- und Ausgabensätzen nicht zuläßt (z.B. Bundesdruckerei).

sich jeweils um Regiebetriebe ohne Rechtspersönlichkeit, denen aber die Form von Sondervermögen gegeben wurde und denen auch verwaltungsmäßig gewisse Sonderrechte eingeräumt sind.

3. Autonome Wirtschaftskörper

a) ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Sie bilden zwar rechtlich mit der Hoheitsverwaltung eine Einheit, treten aber im privaten Rechtsverkehr Dritten gegenüber selbständig auf. Wirtschaftlich führen sie ein Eigendasein (z.B. Bundesbahn, Bundespost).

b) mit eigener Rechtspersönlichkeit, d.h. ausgestattet mit wirtschaftlicher und rechtlicher Selbständigkeit, und zwar:

ba) Unternehmen in Form von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (z.B. öffentlich-rechtliche Kreditinstitute),

bb) Unternehmen in Form von juristischen Personen des privaten Rechts, wobei wiederum öffentliche (mit einem oder mehreren öffentlichen Anteilseignern) und gemischtwirtschaftliche (mit einem oder mehreren öffentlichen und privaten Anteilseignern) Unternehmen privaten Rechts zu unterscheiden sind.

Als Träger öffentlicher bzw. gemischtwirtschaftlicher Unternehmen können staatlicherseits eine oder mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts auftreten, und zwar sowohl auf gleicher, als auch auf verschiedener Ebene stehende (z.B. mehrere Ge-

meinden, Länder, oder Bund und Länder, Bund und Gemeinden, Länder und Gemeinden). Ist eine Beteiligung mehrerer öffentlicher Körperschaften beabsichtigt, so werden regelmäßig privatrechtliche Unternehmungsformen gewählt. Das gilt aber auch in sehr vielen Fällen, wenn sich lediglich eine öffentliche Körperschaft beteiligen will, weil die private Rechtsform für die öffentliche Hand verschiedene Vorteile, wie Haftungsbeschränkung, größere Elastizität, bessere Kreditmöglichkeiten usw., mit sich bringt¹⁾. Häufig entstehen nach entsprechender Zeit durch Anteilsvereinigung sogenannte Einmanggesellschaften.

C. Unternehmen privater Rechtsform, an denen der Bund beteiligt ist - Wert, Branchenzugehörigkeit und sonstige wesentliche Merkmale

Von den oben gezeigten Formen öffentlicher Wirtschaftstätigkeit stehen seit einigen Jahren insbesondere die vom Bund ausschließlich oder gemeinsam mit öffentlichen oder privaten Anteilseignern betriebenen juristischen Personen des privaten Rechts im Brennpunkt allgemeiner Kritik, weshalb nachfolgend ein kurzer Überblick über den wert- und branchenmäßigen Umfang dieser speziellen Form staatlichen Wirtschaftens gegeben wird.

¹⁾ Im Außenverhältnis haben die in privatrechtlicher Form betriebenen öffentlichen oder gemischtwirtschaftlichen Unternehmen de jure die gleiche Stellung wie reine Privatunternehmungen, de facto ist allerdings ein gewisses Abhängigkeitsverhältnis zur kapitalgebenden Hoheitsverwaltung gegeben.

Von dem inzwischen verstorbenen Bundesminister für wirtschaftlichen Besitz des Bundes, Dr. Lindrath, wurde der Wert des gesamten Bundesvermögens zum 31. 3. 1957 mit rd. DM 49 Mrd. geschätzt, wovon rd. DM 21 - 22 Mrd. auf das Verwaltungsvermögen und rd. DM 19 - 20 Mrd. auf das Finanzvermögen des Bundes entfielen. Innerhalb des Bundesfinanzvermögens betrug der Anteil des Bundes am buchmäßigen Eigenvermögen aller Gesellschaften des privaten und öffentlichen Rechts mit Bundesbeteiligungen rd. DM 1,86 Mrd. (Rechnungswert zum 31. 3. 1957). Es handelte sich um 297 Gesellschaften, an denen der Bund unmittelbar (78 privatrechtliche und 6 öffentlichrechtliche Beteiligungen) oder mittelbar - mit wenigstens einem Viertel des Kapitals - beteiligt war.

Nach Auskunft des Bundesschatzministeriums vom 4. März 1960 ist der Rechnungswert des Bundesanteils an privat- und öffentlichrechtlichen Gesellschaften zum 31. 3. 1959 auf rd. DM 2,669 Mrd. und die Anzahl der Bundesbeteiligungen auf insgesamt 330 Gesellschaften (davon 76 privatrechtliche und 6 öffentlichrechtliche unmittelbare Beteiligungen) gestiegen. Im einzelnen handelt es sich um die Bundeskonzerne AG für Berg- und Hüttenbetriebe (AGBEHÜ), Vereinigte Elektrizitäts- und Bergwerks-AG (VEBA)¹⁾, Vereinigte Industrie-Unternehmungen AG (VIAG), Saarbergwerke AG, Industrieverwaltungsgesellschaft mbH (IVG) und AG für Binnenschifffahrt sowie um 11 konzernfreie Gesellschaften (insbesondere Howaldtswerke AG), das Volkswagenwerk GmbH, und 37 ruhende oder in Liquidation befindliche Gesellschaften.

¹⁾ einschließlich Preußag, da am Stichtag noch nicht privatisiert.

Der Substanzwert des industriellen Bundesvermögens wurde vom Bundesschatzministerium 1957 mit rd. DM 3 Mrd., 1959 mit rd. DM 5 - 6 Mrd. (jeweils ohne Volkswagenwerk) geschätzt. Branchenmäßig zeigt sich, daß die öffentliche Hand nicht nur der größte Automobilfabrikant in der Bundesrepublik ist, sondern darüberhinaus weite Teile anderer Industriezweige direkt oder indirekt kontrolliert, nämlich¹⁾:

	Gesamt Bundesrepublik einschl. Saarländ.	Davon Anteil der "Bundes- gesellschaften"	
	<u>1958</u>	<u>1958</u>	
Förderung bzw. Erzeugung von	<u>in 1000 t</u>	<u>in 1000 t</u>	<u>%</u>
Eisenerz	17.984	6.545	36,7
Steinkohle	149.000	38.307	25,7
Koks	43.755	7.227	16,5
Erdöl	4.432	721	16,3
Hüttenaluminium	137	96	70,1
Roheisen	19.762	1.151	5,8
Rohstahl	25.721	1.300	5,1
Handelsblei	173	59	34,1
Handelszink	188	85	45,2
	<u>in Mio.KWh</u>	<u>in Mio.KWh</u>	
Stromerzeugung	97.183	15.936	16,4
	<u>in 1000 BRT</u>	<u>in 1000 BRT</u>	
Schiffsbau (See- schifffahrt)	1.217	295	18,0
	<u>in 1000 Stück</u>	<u>in 1000 Stück</u>	
Personenkraftwagen	1.181	476	40,3

"Der wertmäßige Umsatz der industriellen bundeseigenen Konzerne (AGBEHÜ, VEBA, VIAG, Saarbergwerke AG mit ihren in die Konsolidierung einbezogenen Gesellschaften) und der wichtigsten konzernfreien Gesell-

¹⁾ vgl. Bundesministerium für wirtschaftlichen Besitz des Bundes a.a.O., S. 12

schaften (Howaldtswerke Hamburg AG und Kieler Howaldtswerke AG) stieg im Jahre 1958 auf DM 7,654 Mrd. (gegenüber DM 7,387 Mrd. im Vorjahr). Einschließlich dem Volkswagenwerk betrug der Wertumsatz dieser Unternehmen im Jahre 1958 DM 10,373 Mrd. Er konnte gegenüber 1957 um DM 426 Mio. gesteigert werden. Die Zahl der in den Werken beschäftigten Arbeiter und Angestellten betrug am 31. 12. 1958 318 540 gegenüber 323 082 im Vorjahr. Der Belegschaftsrückgang ist vornehmlich darauf zurückzuführen, daß die unbefriedigende Absatzlage im Kohlenbergbau die Zechengesellschaften veranlaßte, von Neueinstellungen soweit wie möglich abzusehen.

Ebenso wie in den Vorjahren führten die Bundesgesellschaften wiederum erhebliche Investitionen zur Rationalisierung, Modernisierung und Steigerung ihrer Ertragskraft durch. So investierten sie im Jahre 1958 insgesamt DM 1,333 Mrd. (Vorjahr 1,160 Mrd.). Die Gesamtinvestitionen dieser Gesellschaften belaufen sich damit seit der Währungsumstellung (Saarbergwerke seit 1957) auf DM 7,411 Mrd.¹⁾

Nach dem Ursprung der Besitzverhältnisse handelt es sich entweder um von der Bundesrepublik eingegangene unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen, oder (in erster Linie) um ererbte Unternehmen des ehemaligen Deutschen Reiches oder des ehemaligen Landes Preußen, die auf Grund des sogenannten Vorschaltgesetzes an den Bund gefallen sind und - soweit sich ihr Vermögen nicht im Einflußbereich der DDR befindet - von diesem verwaltet werden.

¹⁾ vgl. Bundesministerium für wirtschaftlichen Besitz des Bundes a.a.O., S. 12/13

D. Abgrenzung des Themas

Gegenstand der vorliegenden Arbeit bilden die prüfungsrechtlichen und prüfungstechnischen Sonderverhältnisse bei Gesellschaften, deren Aktien, Stammenteile oder Kuxe sich als Beteiligung ganz oder zum Teil im Eigentum des Bundes befinden. Für diese Wahl des Themas war u.a. maßgebend, daß die einschlägigen Bestimmungen und Praktiken für die Prüfung und Überwachung solcher Gesellschaften in der Literatur - namentlich was den Umfang der Darstellung anbelangt - bisher nur unzureichend behandelt worden sind.¹⁾

Die Arbeit hat sich deshalb die Aufgabe gestellt, das sehr komplexe Gebiet zusammenfassend darzustellen sowie die Abweichungen besonders herauszustellen, die sich im Vergleich zu den Verhältnissen bei von Bundeseinflüssen freien Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit ergeben. Damit wird gleichzeitig auch eine gewisse Abrundung der über die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand in Privatunternehmen bereits vorliegenden Untersuchungen erreicht. Soweit ersichtlich, wurde nämlich in den bisherigen Untersuchungen im wesentlichen nur auf die in vorliegender Arbeit nicht behandelte Frage der aktienrechtlichen Zulässigkeit der Prüfung eines Teils der in Frage stehenden Unternehmen durch eine ebenfalls in öffentlicher Hand befindliche Prüfungsgesellschaft eingegangen²⁾, während spezielle prüfungsrechtliche und prüfungstechnische Ausführungen noch fehlen.

1) vgl. u.a. WP-Jahrbuch 1954, Seite 85 und 357

2) vgl. Bund der Steuerzahler "Der Bund als Konzern-Unternehmer" a.a.O., Seiten 115 - 118

Die Bearbeitung des Themas erfolgt in der Form, daß zunächst (in Teil I) ein Überblick über das für Unternehmen privater Rechtsform mit Beteiligungen des Bundes geltende Sonderrecht sowie verschiedene, bei der privatwirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand zur Anwendung kommende rechtliche und organisatorische Grundsätze gegeben wird. Im Anschluß daran wird speziell das für derartige Unternehmen geltende Prüfungsrecht behandelt (Teil II) und schließlich auf die im Vergleich zu Abschlußprüfungen gemäß den Vorschriften der §§ 135 - 142 AktG existierenden prüfungstechnischen Sonderverhältnisse ausführlich eingegangen (Teil III).

Die grundsätzliche Frage, ob der freie Wettbewerb eine wirtschaftliche Betätigung des Staates in Unternehmen ausschließt, sowie Einzelheiten der Wirtschaftsführung und Geschäftspolitik von Privatunternehmen mit Beteiligung des Bundes werden nicht behandelt.

TEIL I

=====

Das für Unternehmen privater Rechtsform mit Bundesbeteiligung geltende Sonderrecht.

=====

A. Vorbemerkungen - Eingliederung der in Betracht kommenden Unternehmen in verschiedene Rechtssphären.

Zur Sicherung und Wahrung der Interessen des Bundes in Unternehmen privater Rechtsform, an denen der Bund beteiligt ist, existieren eine Reihe von Schutzvorschriften (und daraus abgeleiteten praktischen Maßnahmen), die im Haushaltsrecht (insbesondere in den §§ 48 und 110 bis 117 RHO¹⁾) und in den ehemaligen

¹⁾ Die Vorschriften der RHO und die dazu ergangenen Durchführungs- und Ergänzungsbestimmungen bleiben in der am 8.5.1945 geltenden Fassung bis zu einer Neukodifikation des Haushaltsrechts für den Bundeshaushalt maßgebend - vgl. § 2 des Gesetzes über die Errichtung und Aufgaben des BRH vom 27.11.1950

Reichswirtschaftsbestimmungen (RWB) enthalten sind. Daneben finden die Bestimmungen des Gesellschaftsrechts, vor allem aktienrechtliche Vorschriften, Anwendung.

Im einzelnen handelt es sich um:

1. die Festlegung wirtschaftlicher Beteiligungsvoraussetzungen sowie die Schaffung besonderer Zustimmungserfordernisse zwecks Gewährleistung der wirtschaftlichen Beteiligungsvoraussetzungen.
2. die Festlegung formeller Bedingungen für etwaige Beteiligungen des Bundes und
3. die Unterwerfung der Unternehmen mit Bundesbeteiligung unter verschärft zur Anwendung kommende Vorschriften des Aktienrechts, ohne Rücksicht auf die gewählte Rechtsform, sofern nicht das Wesen der jeweiligen Rechtsform dem entgegensteht.

Die zusätzliche Eingliederung in die Sphäre des Haushaltsrechts hat für Unternehmen mit Bundesbeteiligung weitgehende wirtschaftliche und rechtliche Konsequenzen zur Folge, nämlich

1. eine Einschränkung der wirtschaftlichen Bewegungsfreiheit der in Betracht kommenden Gesellschaften von außen her durch notwendige Zustimmungen des BdF,
2. eine Beeinflussung ihrer inneren gesellschaftsrechtlichen Struktur durch Schaffung neuer Gesellschaftsorgane oder durch andersartige Besetzung und Befugnisfestlegung bereits bestehen-

der Gesellschaftsorgane, so daß diese zur Durchsetzung der Interessen des Bundes geeigneter werden,

3. die Auferlegung besonderer Unterrichtungshandlungen, die über vorgelagerte Stellen letztlich der Information des Bundes dienen und schließlich
4. die Schaffung eines besonderen Prüfungsverfahrens, daß über die aktienrechtliche Pflichtprüfung mitunter weit hinausgeht.

Unternehmen privater Rechtsform mit Beteiligung des Bundes sind demgemäß - im Gegensatz zu reinen Privatunternehmen - in zwei Rechtssphären eingegliedert, nämlich in die des Haushaltsrechts, das gleichsam den übergeordneten gesetzlichen Gesamtrahmen abgibt und in die des vom Haushaltsrecht her (im Sinne einer strengeren Handhabung) modifizierten Gesellschaftsrechts. Aus dem Zusammenwirken beider Rechtsbereiche erklärt sich das Bestehen eines speziellen Prüfungsrechts und Prüfungsverfahrens, auf das in Teil II und III dieser Arbeit im einzelnen eingegangen wird.

B. Die Hauptbestimmungen im einzelnen.

1. Wirtschaftliche Beteiligungsvoraussetzungen und besondere Zustimmungserfordernisse.

a) Wirtschaftliche Beteiligungsvoraussetzungen:

§ 48 RHO, die entscheidende Vorschrift hinsichtlich der Beteiligung des Bundes an der Gründung von Unternehmen oder an solchen, die bereits bestehen, nennt

nur die formalhaushaltsrechtlichen Bedingungen, deren Einhaltung bei Bundesbeteiligungen anzustreben ist, ohne auf die wirtschaftlichen Voraussetzungen für derartige Beteiligungen einzugehen. Hier greift § 60 Abs 2 RWB ergänzend ein und bestimmt, daß Beteiligungen des Bundes an Erwerbsunternehmen grundsätzlich nur dann als zulässig anzusehen sind, wenn

1. "... ein wichtiges Interesse des Bundes vorliegt,
2. die Inanspruchnahme der Bundesmittel nicht zu einem Nachteil für den Bund führt und
3. das vom Bund angestrebte Ziel sich nur durch eine solche Beteiligung erreichen läßt."

Nach Auffassung des BRH sind diese Vorschriften eng auszulegen und auch für mittelbare Bundesbeteiligungen, und zwar jeder Stufe (vgl. Seite 50, zu b:), anzuwenden.

Als wesentlichste wirtschaftliche Voraussetzung für eine Beteiligung ist das Vorliegen eines wichtigen Bundesinteresses anzusehen, da nach marktwirtschaftlichen Prinzipien das Wirtschaften nicht Aufgabe des Staates ist, sondern privater Initiative vorbehalten bleiben soll. Eine Beteiligung des Bundes an einem privaten Unternehmen kann deshalb nur dann gerechtfertigt sein, wenn diese Voraussetzung vorliegt. Ist das der Fall, so ist anschließend zu prüfen, ob die durch eine Bundesbeteiligung veranlaßte Bindung von Mitteln voraussichtlich zu Nachteilen für den Bund führen wird. Als Maßstab kann gelten, daß insgesamt gesehen für den Bund letztlich keine größeren Nachteile entstehen dürfen, als wenn eine Beteiligung nicht eingegangen worden wäre. Das gilt namentlich für staatliche Stützungsaktionen, bei denen oftmals

aus politischen, vornennlich sozialpolitischen Gründen Beteiligungen erworben werden, deren Verlust schon von vornherein wahrscheinlich ist.

Das vom Bund angestrebte Ziel wird insbesondere dann nicht auf andere Art erreichbar sein, wenn relativ hohe Risiken, die Notwendigkeit außergewöhnlich hohen Kapitaleinsatzes bei relativ niedriger Rendite und/oder fehlende Privatinitiative auf Wirtschaftsgebieten vorliegen, deren Erschließung oder Existenzhaltung im öffentlichen Interesse geboten erscheint.

Das Vorliegen der drei wirtschaftlichen Beteiligungsvoraussetzungen ist nicht nur beim Anteilserwerb, sondern laufend zu überprüfen. Bei Anteilsveräußerungen sind die Zustimmungsvorschriften zur Sicherung der wirtschaftlichen Beteiligungsvoraussetzungen (vgl. Seite 16, b) sinngemäß zu beachten. Sie werden in § 47 RHO teils wiederholt, zum Teil aber auch dahingehend erweitert, daß bei Aufgabe von Anteilen erheblichen Wertes oder von besonderer Bedeutung neben der Zustimmung des BdF auch die des Bundestages und -rates einzuholen ist (§ 47 Abs 3 RHO). Gleiches gilt nach § 47 Abs 4 und 6 RHO auch für die Belastung von Anteilen an Unternehmen, ihre Einbringung in andere Unternehmen, an denen der Bund nicht überwiegend beteiligt ist, für die Überlassung junger Anteile an außerhalb des Bundes stehende Stellen sowie Beteiligungstauschgeschäfte.¹⁾

¹⁾ Werden überwiegend Beteiligungen an gewinnbringenden Unternehmen oder ertragsfähige Betriebsstätten veräußert, so kann sich daraus u.U. eine erhebliche Verminderung des Gewinnzuflusses an den Bundeshaushalt ergeben. Aus diesem Grunde werden derartige Veräußerungen regelmäßig einer strengen Prüfung unterzogen.

Im Hinblick auf das haushaltsrechtliche Prinzip der Erhaltung öffentlichen Vermögens dürfen mittelbare und unmittelbare Bundesbeteiligungen nur zu einem dem vollen Wert entsprechenden Preis veräußert werden (vgl. § 47 Abs 1 RHO), der durch Sachverständigengutachten festzustellen ist.

b) Besondere Zustimmungserfordernisse:

Zwecks Gewährleistung der wirtschaftlichen Beteiligungsvoraussetzungen wird die Durchführung verschiedener Maßnahmen von der Zustimmung des Bundesministers der Finanzen abhängig gemacht. Im einzelnen handelt es sich um

die Beteiligung an Unternehmen (vgl. § 60 Abs 1 RWB) sowie

die Änderung des Unternehmenszwecks, Kapitals oder Bundeseinflusses (§ 60 Abs 4 RWB).

Dadurch wird die wirtschaftliche Bewegungsfreiheit der betroffenen Unternehmen von außen her eingeschränkt.

Mit der erforderlichen Zustimmung des BdF bei der Beteiligung des Bundes an einem bestehenden Unternehmen oder an der Gründung eines neuen Unternehmens soll sichergestellt werden, daß Bundesmittel nicht unnötig oder zu einem vermeidbaren Nachteil des Bundes beansprucht werden. Analoges gilt, wenn sich ein Unternehmen, an dem der Bund maßgeblich beteiligt ist, seinerseits an anderen Unternehmen oder Unternehmensgründungen beteiligen will. Nach Auffassung des BRH soll diese Vorschrift für mittelbare Beteiligungen jeder Stufe gelten.

In beiden Fällen (bei unmittelbarer und bei mittelbarer Beteiligung) hat der zuständige Fachminister dem BdF die Nachweise des § 60 Abs 2 RWB (vgl. Seite 14) zu erbringen, damit er beurteilen kann, ob die Hingabe der für die Beteiligung erforderlichen Mittel mit der Finanzlage des Bundes vereinbar ist und ob dem Bund dadurch etwaige finanzielle Nachteile erwachsen werden. Ferner hat sich der BdF vor seiner Zustimmung zum Erwerb unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligungen zu vergewissern, ob die formalhaushaltsrechtlichen Beteiligungsbedingungen des § 48 Abs 1 und 2 RHO (vgl. Seite 18 ff.) beachtet worden sind und ob die vorgesehene absolute und relative Beteiligungshöhe dem vom Bund mit der Beteiligung erstrebten Zweck gerecht wird.

Um Interessenkollisionen zu vermeiden, müssen haushaltsrechtlicher Unternehmenszweck (= das wichtige Bundesinteresse bei Übernahme der Beteiligung) und satzungsmäßiger Geschäftszweck bzw. - bei Beteiligung des Bundes an bereits bestehenden Unternehmen - die tatsächliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens übereinstimmen. Änderungen des satzungsmäßigen Geschäftszwecks bedürfen gemäß § 60 Abs 4 RWB der Zustimmung des BdF. In enger Auslegung dieser Vorschrift wurde seitens des BRH sogar die Auffassung vertreten, daß selbst durch die Satzung gedeckte, jedoch nicht mit dem Hauptgeschäftszweck übereinstimmende neuartige Geschäfte, als durch den BdF zustimmungsbedürftig anzusehen sind. Um in der Praxis einer Umgehung dieser Schutzvorschrift entgegenzuwirken, wird daher bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung die tatsächliche Aufnahme neuer Geschäfte regelmäßig gemäß § 95 Abs 5 AktG oder § 52 GmbHGes von der Zustimmung des Kontrollorgans (vgl. Seite 27ff) abhängig gemacht.

Gemäß § 60 Abs 4 RWB bedürfen auch jegliche Kapitaländerungen der Zustimmung des BdF, um zu verhindern, daß der Bund z.B. bei Kapitalerhöhungen mit Bezugsrecht entsprechend den bisherigen Anteilen zwecks Aufrechterhaltung seines relativen Anteils an einem Unternehmen gezwungen werden kann, mehr Mittel zur Verfügung zu stellen, als seinem Interesse entspricht. § 60 Abs 4 RWB will also neben einer Garantie für die Aufrechterhaltung des Bundeseinflusses in Unternehmen auch Schutz vor einer unnötigen Bindung von Bundesmitteln bieten.

An Verhandlungen über die Gründung eines Unternehmens und den Eintritt in ein bestehendes Unternehmen sowie Änderungen des Unternehmenszwecks oder -kapitals ist der BdF gemäß § 60 Abs 3 RWB zu beteiligen, bevor Bindungen tatsächlicher oder rechtlicher Art eingegangen werden. Auf diese Weise ist ihm die Möglichkeit gegeben, die geplanten Maßnahmen schon frühzeitig zu beeinflussen.

2. Formal-haushaltsrechtliche Bedingungen für Bundesbeteiligungen.

Während § 60 RWB durch die Aufstellung gewisser wirtschaftlicher Beteiligungsvoraussetzungen im wesentlichen den äußeren Rahmen für die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand in Unternehmen abgibt, stellt § 48 RHO die eigentliche Kernvorschrift für die Beteiligungen des Bundes dar und regelt in Form von Sollvorschriften eine Anzahl haushaltsrechtlicher Bedingungen, die bei der Beteiligung des Bundes an Unternehmen zu beachten bzw. den betroffenen Unternehmen von dem für die Verwaltung der jeweiligen Beteiligung zuständigen Fachminister aufzuerlegen sind.

a) Wahl bestimmter Rechtsformen mit Kontrollorgan:

Von den formal-haushaltsrechtlichen Bedingungen des § 48 RHO sind zunächst die des Abs 1 zu erwähnen, die angeben, unter welchen Umständen sich der Bund an der Gründung "eines Unternehmens, das einen gewerblichen oder sonstigen wirtschaftlichen Betrieb von erheblichem Umfang zum Gegenstand hat"¹⁾ beteiligen darf. Dabei wird auf die Wahl ganz bestimmter Rechtsformen abgestellt, deren Satzung einen AR vorsieht.

Der Begriff. Beteiligung bedarf keiner eingehenden Erläuterung. Es handelt sich um Teilnahme an einem Unternehmen als Gesellschafter (nicht als Darlehensgeber oder in Form von Zuschüssen), und zwar mindestens im Betrag von 25 % des Grund- oder Stammkapitals bzw. der bei Gesellschaften ohne festes Nominalkapital zur Verfügung gestellten Eigenmittel.

Als Unternehmungsformen kommen für derartige Beteiligungen gemäß § 48 Abs 1 RHO grundsätzlich nur die AG, KGaA, GmbH und die bergrechtliche Gewerkschaft in Betracht, also Rechtsformen, denen eine Haftungsbeschränkung eigentümlich ist und für deren Geschäftsführung und Rechenschaftslegung, insbesondere Rechnungslegung, klare gesetzliche Vorschriften existieren, die die Entwicklung der Beteiligung übersehbar machen. Durch

¹⁾ Die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung "Unternehmen, das einen gewerblichen oder sonstigen wirtschaftlichen Betrieb zum Gegenstand hat" will, wie Vialon "Haushaltsrecht" a.a.O., Erläuterung zu § 48 RHO, zutreffend ausführt, nichts anderes besagen, als daß es sich um ein "nach kaufmännischen Prinzipien arbeitendes, auf Umsatz und Gewinn gerichtetes Unternehmen handeln soll, das am freien Wettbewerb teilnimmt und von den Organisationen der Wirtschaft als einschlägig anerkannt wird." Eindeutig ist die Aussage, daß Gesellschaften geringeren Umfangs grundsätzlich für eine öffentliche Beteiligung ausscheiden.

die Anerkennung dieser Gesellschaften als selbständige juristische Personen ist auch eine zwangsläufige Trennung der betrieblichen Sphäre ganz in der öffentlichen Hand befindlicher Unternehmen von dem hoheitlichen und verwaltenden Bereich gegeben.¹⁾ Außerdem ist bei diesen Gesellschaften durch Beteiligung am (u.U. allerdings erst zu schaffenden) Kontrollorgan für den Bund in gewissem Umfang die Möglichkeit einer Mitwirkung an der Verwaltung des Unternehmens gegeben, ohne daß dadurch dessen privatwirtschaftlicher Charakter und die darin begründete Bewegungsfreiheit beeinträchtigt werden.

§ 48 Abs 5 RHO bringt eine Ergänzung der in Frage kommenden Rechtsformen dahin, daß eine Bundesbeteiligung an einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft nur dann anzustreben ist, wenn die Satzung von vornherein eine Haftpflichtbeschränkung der Genossen für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft auf eine bestimmte Summe vorsieht. Beschränkte oder unbeschränkte Nachschußpflichten sind ebenfalls (möglichst) auszuschließen.

Die Beschränkung auf die genannten Rechtsformen lediglich in Gestalt einer Soll - Vorschrift zeigt an, daß - namentlich im Fall der Beteiligung an bereits bestehenden Unternehmen - u.U. auch andere Rechtsformen vorkommen können. Dabei soll es sich dann aber nur um besonders geeignete Ausnahmefälle handeln, die den Bund jedoch nicht der Notwendigkeit entheben, die Grundgedanken des § 48 RHO auf andere Weise entsprechend zu verwirklichen.

¹⁾ vgl. Bühler a.a.O., Seite 225

b) Sicherung des Bundeseinflusses auf die Geschäftsführung der Unternehmen:

Die bedeutsamsten und für Unternehmen mit Bundesbeteiligung einschneidendsten Bestimmungen sind in § 48 Abs 2 RHO niedergelegt. Hier wird gefordert, daß sich der Bund bei Unternehmungsgründungen durch geeignete Abmachungen den nötigen Einfluß auf die Geschäftsführung der Gesellschaften sichern soll. Wie alle Vorschriften des § 48 RHO gilt auch diese nicht nur für den Gründungsfall, sondern ebenfalls für Beteiligungen des Bundes an bereits bestehenden Unternehmen (vgl. § 48 Abs 3 RHO) sowie für mittelbare Bundesbeteiligungen (vgl. § 48 Abs 4 RHO).

Nach den Grundgedanken des § 48 RHO kann es sich bei der vom Gesetzgeber geforderten Sicherung des nötigen Einflusses auf die Geschäftsführung nur um Gestaltungsmöglichkeiten handeln, die der privatrechtlichen Struktur der in Frage stehenden Unternehmen entsprechen. Demgemäß werden folgende zwei Möglichkeiten genannt, nämlich

1. die Schaffung organisatorischer Maßnahmen, die den Bundesvertretern einen angemessenen Einfluß auf die Geschäftsführung ermöglichen, insbesondere die Ausbedingung des Rechts zur Entsendung von AR-Mitgliedern (vgl. § 48 Abs 2 Satz 1 RHO),
2. die Vereinbarung eines besonderen Prüfungsrechts (Prüfung der Geschäftsführung der Gesellschaft durch einen WP oder eine WP-Gesellschaft gemäß § 48 Abs 2 Satz 2 RHO, vgl. die Ausführungen in Teil II).

Die Stellung der Gesellschafterin Bundesrepublik sowie ihre Einflußmöglichkeiten sollen in der Satzung verankert werden. Bei überwiegender Bundesbeteiligung ist die Einhaltung dieser Bestimmungen kein Problem, dagegen bringt ihre Durchsetzung in den übrigen Fällen meist größte Schwierigkeiten mit sich, da ein Übergewicht des Bundes hier regelmäßig unerwünscht ist.

Der Umfang der Einflußnahmemöglichkeiten des Bundes über die Organe der Gesellschaften ergibt sich aus der Zuständigkeitsregelung des AktG vom 30. Januar 1937, das, soweit nicht das Wesen der jeweiligen Rechtsform dem entgegensteht, auf andere Gesellschaften mit Bundesbeteiligung sinngemäß anzuwenden ist. Danach kann der Bund als Aktionär seine Rechte zunächst in der Hauptversammlung geltend machen, deren Befugnisse allerdings durch das Aktienrecht derzeit weitgehend beschränkt sind und vor allem - selbst bei wichtigen Fragen - jegliche Einflußnahme auf die laufende Geschäftsführung ausschließen.¹⁾ Als lediglich in der HV vertretener Gesellschafter hat der Bund demnach grundsätzlich nur die Rechte, die anderen Gesellschaftern ebenfalls zustehen: Im wesentlichen Beschlußfassungsrechte über Satzungs- und Kapitaländerungen, Wahl und Abberufung des AR sowie über die Gewinnverteilung und Entlastung des Vorstands und Kontrollorgans.

¹⁾ Grundsätzlich steht der HV ein Eingriff in die Geschäftsführung nur dann zu, wenn ein solcher vom Vorstand ausdrücklich gewünscht wird.

Eine gewisse mittelbare Einflußmöglichkeit auf die Geschäftsführung ist der HV jedoch durch die Wahl und Abberufung des AR gegeben, der seinerseits den Vorstand bestellt. Diese wird bei Gesellschaften mit Beteiligung des Bundes durch das Entsendungsrecht von AR-Mitgliedern noch verstärkt.

§ 88 AktG modifiziert nämlich die Vorschriften über die Wahl der Mitglieder des Kontrollorgans (vgl. §§ 87 AktG und 52 GmbHGes) und schafft die Möglichkeit, bestimmten Aktionären oder den jeweiligen Inhabern bestimmter Aktien ein satzungsmäßiges Entsendungsrecht von AR-Mitgliedern einzuräumen. Zu beachten ist aber § 88 Abs 1 Satz 2 AktG, wonach die Gesamtzahl der entsandten AR-Mitglieder bei der AG ein Drittel aller AR-Sitze nicht überschreiten darf.¹⁾ Der Grund für die Schaffung des § 88 AktG bestand in der Absicht des Gesetzgebers, der öffentlichen Hand eine entsprechende Vertretung in den Kontrollorganen gemischtwirtschaftlicher Unternehmen zu sichern. Von dieser Möglichkeit wird weitgehend Gebrauch gemacht.

Für eine Entsendung in den AR werden diejenigen Bundesbeamten als besonders geeignet angesehen, die bereits im Ministerium mit der Verwaltung der in Frage stehenden Beteiligung betraut waren und deshalb über die in dem Unternehmen bestehenden Verhältnisse orientiert sind. Da sie über die vom Bund mit seiner Beteiligung verfolgten Ziele unterrichtet sind, können sie auch am besten die nach § 111 RHO erforderlichen Un-

¹⁾ Analoges gilt für die GmbH, wo ebenfalls ein satzungsmäßiges Entsendungsrecht von AR-Mitgliedern, jedoch ohne die Beschränkung des § 88 Abs 1 Satz 2 AktG, geschaffen werden kann.

terlagen (vgl. Seite 58 Abs 2, ff) beschaffen. Ein weiterer wesentlicher Gesichtspunkt für ihre Entsendung ist ihre Anweisungsabhängigkeit vom zuständigen Minister und ihre Unterstellung unter die Kontrolle der gesetzgebenden Körperschaften.¹⁾

Zwecks besserer Überwachung der laufenden Geschäftsführung ist der Bund gehalten, auf die Zubilligung einer ausreichenden Anzahl von AR-Mitgliedern zu drängen.

1)

Als Aufsichtsrat obliegen einem Beamten Verpflichtungen in zweierlei Richtungen: Er tritt als Mitglied des Kontrollorgans in ein Vertragsverhältnis zu der Gesellschaft, hat demgemäß ihre Interessen sorgfältig wahrzunehmen und besitzt insoweit grundsätzlich gleiche Rechte und Pflichten wie jedes andere AR-Mitglied. Andererseits ist der Beamte aber auch Vertreter der Interessen des Bundes und in dieser Eigenschaft verpflichtet, darauf zu achten, daß die vom Bund mit seiner Beteiligung verfolgten Ziele durch entsprechende Geschäftsführung des Vorstandes gewahrt werden. Der Bund hat durch die Weisungsabhängigkeit seiner Beamten die Möglichkeit, bestimmte, in seinem Interesse liegende AR-Beschlüsse zu unterstützen bzw. anderen entgegenzuwirken. Aus den dargestellten Verhältnissen können sich im Einzelfall u.U. erhebliche Interessenkollisionen ergeben, die möglicherweise sogar zur Niederlegung eines AR-Sitzes durch einen Beamten führen. An dieser Sitzniederlegung kann der Beamte von seiner Entsendungsbehörde nicht gehindert werden.

Da ein Beamter im AR als Vertreter eines Gesellschafters (des Bundes) und nicht als Träger der Obrigkeit tätig wird und demgemäß keine Amtspflichten ausübt, kommt ein Eintreten des Bundes für Schäden, die durch Verschulden des Beamten im Rahmen seiner AR-Tätigkeit entstanden sind, im Wege der sog. Beamtenhaftung (vgl. § 839 BGB) nicht in Betracht.

Die in § 48 Abs 2 Satz 1 RHO vorgesehene Kontrolle über den AR hat für die betroffenen Gesellschaften weitgehende Konsequenzen zur Folge und beeinflusst ihre innere gesellschaftsrechtliche Struktur oftmals nicht unerheblich. Zunächst ist bei Nichtaktiengesellschaften, deren zivilrechtliche Regelung ein Kontrollorgan nicht zwingend vorschreibt, ein solches auf Grund haushaltsrechtlicher Bestimmungen (vgl. § 48 Abs 2 Satz 1 RHO und § 48 Abs 3 und Abs 4 RHO) ins Leben zu rufen.¹⁾

Damit neben dem sachlichen auch ein stimmenmäßiger Einfluß ausgeübt werden kann, soll das Kontrollorgan nach haushaltsrechtlichen Grundsätzen zu mehr als der Hälfte mit Vertretern des Bundes besetzt sein. Aber nicht nur im Gesamt-AR, sondern auch in den Ausschüssen des AR gemäß § 92 AktG, insbesondere in solchen mit Entscheidungsbefugnissen, soll die Bundesverwaltung angemessen vertreten sein. Andernfalls bestünde die Möglichkeit, AR-Vertreter des Bundes bei wichtigen Entscheidungen dadurch auszuschalten, daß diese in Ausschüssen gefällt werden.²⁾

1) Sofern ausnahmsweise bei wirtschaftlich unbedeutenden Gesellschaften auf die Bildung eines AR verzichtet wird, ist darauf zu achten, daß die Gesellschafter von sich aus die zur Überwachung der Geschäftsführung nötigen Maßnahmen treffen (vgl. z.B. § 46 Nr. 6 GmbHGes).

2) Gemäß § 92 Abs 4 AktG kann der AR einer AG (analoges gilt auch für die GmbH und andere juristische Personen) aus seiner Mitte einen oder mehrere Ausschüsse bestellen, deren Befugnisse vorbereitende und überwachende, in gewissem Umfang aber auch beschließende sein können. Bei größeren Unternehmen sind derartige Ausschußbildungen durchaus üblich. Bekannt sind hier insbesondere folgende AR-Ausschüsse: Technischer Ausschuß mit entsprechenden Unterausschüssen, Kreditausschuß, Bilanzausschuß, Personalausschuß und häufig ein besonderer Ausschuß für Angelegenheiten des Vorstands, der Prokuristen und sonstigen leitenden Angestellten. Sie sollen aus Abstimmungsgründen mindestens aus drei Mitgliedern bestehen.

Neben Beamten aus dem zuständigen (= dem mit der Verwaltung der Beteiligung befaßten) Ministerium werden bei größeren Unternehmen zusätzlich auch solche aus anderen Ministerien, insbesondere aus dem Bundesfinanzministerium, in das Kontrollorgan gewählt oder zu seinen Sitzungen eingeladen. Andererseits ist der Bund jedoch bei kleineren Unternehmen bemüht, die Entsendung von Beamten in deren Aufsichtsrat auf ein vertretbares Maß zu beschränken, damit die restlichen AR-Posten mit Fachleuten aus der Wirtschaft besetzt werden können.

Das stimmenmäßige Übergewicht des Bundes in den Aufsichtsräten von Unternehmen mit Bundesbeteiligung kann jedoch in manchen Fällen selbst bei 100%iger Beteiligung des Bundes nicht erreicht werden, nämlich dann, wenn auf AG'en und G'en mbH, die in den Bereich des Mitbestimmungsgesetzes oder des Betriebsverfassungsgesetzes fallen, gleichzeitig das sog. Vorschaltgesetz anzuwenden ist.¹⁾

1) Nach dem Mitbestimmungsgesetz besteht der AR in der Regel aus 11 Mitgliedern (5 Mitglieder der Gesellschafter, 5 der Arbeitnehmer und 1 gemeinsam gewähltes Mitglied). § 7 der DVO zum Vorschaltgesetz bestimmt aber für Unternehmen, an denen das Reich oder das ehemalige Land Preußen unmittelbar oder mittelbar beteiligt waren und deren Beteiligungen jetzt durch den Bund verwaltet werden (vgl. S. 8, Abs 3), daß von den auf diese Beteiligungen entfallenden AR-Sitzen grundsätzlich die einfache Mehrheit dem Bund und die restlichen Sitze den Ländern zustehen. Das bedeutet: Bei einer 100%igen Reichsbeteiligung oder Beteiligung des ehemaligen Landes Preußen stehen auf Grund des Mitbestimmungsgesetzes den Anteilseignern 5 Sitze zu. Sie verteilen sich nach § 7 der DVO zum Vorschaltgesetz im Verhältnis 3:2 auf Bund und Länder, so daß trotz 100%iger Beteiligung dem Bund von 11 möglichen Sitzen nur drei zustehen.

Ähnlich sind die Verhältnisse bei Anwendung des Betriebsverfassungsgesetzes, wo der AR zu einem Drittel aus Arbeitnehmervertretern bestehen muß. Von einem aus 9 Köpfen bestehenden AR entfallen bei 100%iger Beteiligung des Bundes 3 auf die Arbeitnehmer, 4 auf den Bund und 2 auf die Länder.

Neben seinen Überwachungspflichten, die als Hauptpflichten anzusehen sind, und der auf Seite 22 Abs 2 besprochenen Verpflichtung zur Wahl und Abberufung des Vorstands hat der AR nach der Regelung des AktG u.a. die Aufgabe, den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß festzustellen. Auf diese Weise kann der AR die Höhe des auszuweisenden und (ganz oder zum Teil) zur Verteilung (an den Bund) bereitzustellenden Reingewinns beeinflussen.

Von größter praktischer Bedeutung ist, daß der AR, der seinerseits Geschäftsführungshandlungen in der Regel nicht vornehmen darf und Weisungsbefugnisse gegenüber dem Vorstand nicht besitzt, gemäß § 95 Abs 5 AktG (und analog gemäß § 52 GmbHGes) die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse des Vorstands in der Weise beschränken kann, daß bestimmte Geschäfte nur mit seiner Zustimmung vorgenommen werden dürfen, also der alleinigen Entscheidung des Vorstands entzogen sind. Darin wird seitens des Bundes ein sehr geeigneter Weg unmittelbarer Einflußnahme auf die Geschäftsführung von Unternehmen gesehen.

Deshalb werden z.B. bei Industrieunternehmen mit Bundesbeteiligung regelmäßig folgende wichtige Vorstandsgeschäfte durch den AR für zustimmungsbedürftig erklärt:

1. Errichtung und Auflösung von Niederlassungen, Hilfs- und Nebenbetrieben,
2. Aufnahme und Aufgabe von Geschäftszweigen und Produktionsarten,
3. bestimmte Anschaffungsgeschäfte, insbesondere Investitionen (Errichtung von Neu-, Um- und Erweiterungsbauten und dgl.), jeweils von bestimmten Betragsgrenzen an,

4. Erwerb, Veräußerung und Belastung von Grundstücken und Beteiligungen an Unternehmen,
5. Kreditgeschäfte:
 - a) Kreditaufnahmen, die bestimmte Beträge und Laufzeiten überschreiten, ausgenommen übliche Kredite für Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe und Waren, Halbfabrikate etc.,
 - b) Kreditgewährungen (wie unter a), ausgenommen übliche Lieferungs- und Leistungskredite,¹⁾
 - c) Kredite (gemäß § 80 AktG) an Vorstandsmitglieder und/oder sonstige leitende Angestellte,²⁾
6. Ausstellung von Wechseln und Abschluß außergewöhnlicher Verträge, wie Bürgschafts-, Gewähr-, oder andere, ähnlichen wirtschaftlichen Zwecken dienende Verträge außerhalb des üblichen Rahmens,
7. Einstellung von höher bezahlten Angestellten und Gewährung außergewöhnlicher Vergütungen,
8. Übernahme von Verpflichtungen für die Alters- und Hinterbliebenenfürsorge,
9. Bestellung und Abberufung von Prokuristen.

Wegen einer etwaigen zusätzlichen Genehmigung einzelner Vorstandsgeschäfte durch den BdF gemäß § 60 Abs 1 und 4 RWB vgl. Seite 13 u. 14.

1) Dadurch sollen Kreditgeschäfte durch Nicht-Kreditinstitute weitgehend eingeschränkt werden (das gilt jedoch nicht für Konzernführungsgesellschaften, die häufig an ihre Untergesellschaften Kredite gewähren). Überflüssige Mittel sollen im Interesse des Bundes als Gewinn ausgeschüttet oder das Kapital entsprechend herabgesetzt werden.

2) Es ist besonders darauf hinzuweisen, daß einzelne AR-Mitglieder derartige Kredite nicht gewähren können, was unzulässiger Weise manchmal geschieht.

Es handelt sich, wie die Aufzählung zeigt, im wesentlichen um neuartige, finanziell bedeutsame und besonders riskante Geschäfte. Ihr Kreis ist aber von Zeit zu Zeit zu überprüfen, um auf diese Weise wirtschaftlicher Weiterentwicklung gerecht zu werden. Selbstverständlich ist bei der Festlegung von zustimmungsbedürftigen Geschäften auf die bei den jeweiligen Unternehmen und in dem jeweiligen Geschäftszweig gegebenen besonderen Verhältnisse Rücksicht zu nehmen.

Es ist jedoch unzulässig, Vorstandsgeschäfte im Wege der Zustimmungsbedürftigkeit so weit zu beschränken, daß dadurch eine Verlagerung gesetzlicher Zuständigkeiten eintritt. Auch soll der Geschäftsablauf nicht unnötig erschwert werden. In vielen Fällen hat es sich deshalb als zweckmäßig erwiesen, generelle AR-Zustimmungen in der Weise zu erteilen, daß bestimmte Geschäfte, wenn sie unter Einhaltung gewisser allgemeiner, vom AR festgelegter Bedingungen getätigt werden, von vornherein als genehmigt anzusehen sind. Zur Entlastung des Gesamt-AR und zwecks beschleunigter Geschäftsabwicklung können Zustimmungsbefugnisse auch auf Ausschüsse des AR übertragen werden.

Wegen des Anwendungsbereichs der Schutzvorschriften des § 48 Abs 2 RHG, der die Schaffung von Einflußmöglichkeiten und die Einräumung von Prüfungsrechten regelt, wird auf die Ausführungen auf Seite 49 Abs 2 verwiesen.

3. Anwendung von Vorschriften des AktG auf Unternehmen privater Rechtsform mit Beteiligung des Bundes.

Nach Auffassung des BRH und der Bundesverwaltung sind auf sämtliche Unternehmen privater Rechtsform mit Bun-

desbeteiligung - sofern nicht das Wesen der jeweiligen Rechtsform des Unternehmens dem entgegensteht - die aktienrechtlichen Vorschriften anzuwenden, insbesondere solche, die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse sowie Akte der Rechenschaftslegung iW.S. zum Gegenstand haben. Lassen die hierfür in Frage kommenden Bestimmungen bezüglich ihrer Anwendung gewisse Wahlmöglichkeiten, so wird in der Regel die strengere (= die für den Bund günstigere) Form zum Zuge kommen müssen. Dadurch ist eine Beeinflussung der gesellschaftsrechtlichen Struktur dieser Unternehmen gegeben. Im einzelnen handelt es sich im wesentlichen um Vorschriften über

- a) die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft,
- b) Fragen des Jahresabschlusses iW.S. sowie
- c) die Unterrichtung des Kontrollorgans und anderer Stellen.

a) Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft:

Gemäß § 70 Abs 2 AktG kann der Vorstand einer AG aus einer oder mehreren Personen bestehen. Diese Vorschrift ist für Unternehmen privater Rechtsform mit Bundesbeteiligung in der Weise anzuwenden, daß deren Geschäftsleitungen nach der Satzung grundsätzlich aus mindestens zwei Personen bestehen, wobei in der Besetzung der Posten auf sachliche Gegebenheiten Rücksicht zu nehmen ist. Im Bereich der Industrie z.B. dürfte in der Regel die Bestellung eines kaufmännischen und eines technischen Vorstandsmitgliedes zweckmäßig und erforderlich sein.

In diesem Zusammenhang ist aber besonders darauf aufmerksam zu machen, daß die einzelnen Mitglieder eines mehr-

gliedrigen Vorstands nicht etwa nur für ihr laut Aufteilung des Geschäftsbereiches unmittelbares Aufgabengebiet verantwortlich sind, sondern daß ihnen darüber hinaus in gewissem Umfang auch eine Mitverantwortung für alle übrigen Geschäftsbereiche zukommt. Über Geschäfte grundsätzlicher Art und/oder von besonderer Bedeutung soll stets vom Gesamtvorstand (nach dem Einstimmigkeits- oder Mehrheitsprinzip) beschlossen werden.

Nur bei unbedeutenden Unternehmen mit einfachem Geschäftsgang kann von dem Grundsatz, den Vorstand nicht aus einer einzigen Person zu bilden, abgesehen werden, und zwar auch nur dann, wenn einer allzustarken "Alleinherrschaft" des eingliedrigen Vorstands durch entsprechende Überwachungsmaßnahmen seitens des Kontrollorgans gemäß § 95 AktG und § 52 GmbHGes (vgl. hierzu auch Seite 27 Abs 2 ff) wirksam entgegengetreten wird.

Die nach §§ 70 und 75 AktG zulässige Bestellung eines Vorsitzenden des Vorstands widerspricht den Kontrollwünschen des Bundes und soll deshalb bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung (möglichst durch die Satzung) ausgeschlossen werden. Anders ist die Situation dagegen, wenn der AR ein Vorstandsmitglied lediglich als "primus inter pares" zum Vorsitzenden bestellt, was als unbedenklich und deshalb zulässig anzusehen ist.

Entsprechend der Handhabung der Bundesverwaltung und des BRH für die Besetzung der Geschäftsleitungen der Unternehmen mit Bundesbeteiligung soll auch die gesetzliche Vertretung dieser Gesellschaften nicht bei einer Person allein liegen. Gesellschaften mit Bundesbeteiligung dürfen deshalb im allgemeinen nur alternativ durch

mindestens zwei Vorstandsmitglieder,
ein Vorstandsmitglied und einen Prokuristen, oder
(in Ausnahmefällen) zwei Prokuristen
vertreten werden.

b) Fragen des Jahresabschlusses iW.S.:

Seitens der Bundesregierung wird grundsätzlich darauf hingewirkt, daß Unternehmen mit Beteiligung des Bundes die Öffentlichkeit weitgehend über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse unterrichten. Dabei soll sich die angestrebte Publizität keineswegs nur auf Gesellschaften beschränken, die ohnehin kraft Gesetzes zur Abschlußprüfung gezwungen sind.¹⁾

Unternehmen mit Bundesbeteiligung sollen - ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform - die aktienrechtlichen Abschluß-Gliederungs- und -Bewertungsvorschriften (§§ 131 bis 133 AktG) entsprechend anwenden und ihre Abschlüsse gemäß § 134 AktG veröffentlichen, es sei denn, daß es sich um unbedeutende Gesellschaften handelt.

Desgleichen sollen auch für Unternehmen, deren handelsrechtliche Regelung keinen Geschäftsbericht vorsieht, die Vorschriften der §§ 127, 128 AktG gelten. Danach hat der Vorstand des Unternehmens in einem Geschäftsbericht den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darzulegen sowie Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind, zu nennen. Daneben sind der Jahresabschluß zu erläutern und die in § 128 AktG aufgeführ-

¹⁾ vgl. Kurzprotokoll Nr. 2 über die Sitzung des Unterausschusses "Bundesbeteiligungen" des deutschen Bundestages am 8. Februar 1955 sowie S. 2951 der stenografischen Berichte des deutschen Bundestages.

ten Einzelangaben zu machen.

Auch die Fristen des § 125 AktG für die Aufstellung des Jahresabschlusses durch den Vorstand und die Vorlage des Abschlusses beim AR (oder der HV) zwecks Feststellung werden von der Bundesverwaltung und vom BRH, die beide an einer schnellen Durchführung des haushaltsrechtlichen Prüfungsverfahrens interessiert sind, für alle Unternehmen mit Bundesbeteiligung für sinngemäß anwendbar erklärt. Die jeweilige Aufnahme entsprechender Satzungsbestimmungen wird angestrebt.

Von Bedeutung ist auch die - je nach Gesellschaftsform unterschiedliche Rechtswirkung einer Entlastung der Geschäftsleitung und des Kontrollorgans durch Gesellschafterbeschuß. Im Gegensatz zum GmbH-Recht, wo ein derartiger Entlastungsbeschuß (analog wie im Aktienrecht vor Schaffung des AktG vom 30. Januar 1937) eine Verzichtswirkung auf etwaige Ersatzansprüche zum Inhalt hat, enthält die derzeitige aktienrechtliche Entlastung des Vorstands und AR, die gemäß § 104 AktG im Zusammenhang mit der Vorlegung des Jahresabschlusses erteilt wird, wegen § 84 Abs 4 Satz 3 AktG nach herrschender Lehre weder einen offenen noch stillschweigenden Verzicht auf Ersatzansprüche. Auf die in diesem Zusammenhang auftretenden Probleme ist hier nicht näher einzugehen, es genügt vielmehr die Feststellung, daß wegen der je nach Rechtsform gegebenen unterschiedlichen Rechtswirkung des Entlastungsbeschlusses der Bund als Gesellschafter zwecks Wahrung seiner Ansprüche gehalten ist, in Fällen, in denen bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung Verluste entstanden sind und noch nicht geklärt ist, inwieweit Mitglieder der Gesellschaftsorgane ersatzpflichtig sind, Entlastungsbeschlüsse zurückzustellen.

c) Unterrichtung des Kontrollorgans und anderer Stellen:

Gemäß § 94 Abs 3 AktG¹⁾ soll der Aufsichtsrat einer AG einmal im Kalendervierteljahr einberufen werden; er muß einmal im Kalenderjahr zusammentreten. Diese Bestimmung soll bei Beteiligung des Bundes auch in die Satzung von Unternehmen aufgenommen werden, für die eine entsprechende gesetzliche Regelung nicht besteht.

Ähnlichen Inhalt hat § 81 AktG. Danach hat der Vorstand einer AG das Kontrollorgan regelmäßig (mindestens vierteljährlich) nach den Grundsätzen einer getreuen Rechenschaft mündlich oder schriftlich über den Geschäftsgang und die Lage des Unternehmens zu unterrichten. Neben dieser allgemeinen Berichterstattungspflicht besteht die zusätzliche Verpflichtung, dem AR-Vorsitzenden oder seinem Stellvertreter bei wichtigem Anlaß zu berichten. Rechtspolitischer Zweck dieser Vorschrift, die nach Auffassung des BRH bei allen Unternehmen mit Bundesbeteiligung - unter Anwendung der Schriftform - beachtet werden soll, sowie der Vorschrift des § 94 Abs 3 AktG ist, dem Aufsichtsorgan seine Überwachungsaufgaben zu erleichtern. Außerdem soll verhindert werden, daß sich AR-Mitglieder, namentlich bei der Frage ihrer Haftung, auf Unkenntnis berufen können. Deshalb ist der AR auch gehalten, eine vom Vorstand nicht automatisch vorgenommene Unterrichtung von sich aus zu verlangen.

Über Sitzungen und Beschlüsse des AR sowie der Hauptversammlung sind nach § 92 Abs 2 AktG bzw. § 111 AktG Niederschriften zu fertigen. Analoges gilt für AR-Aus-

¹⁾ eingefügt durch das Betriebsverfassungsgesetz vom 11. Oktober 1952

schüsse mit Beschlußbefugnis. Aber auch für die übrigen Ausschüsse des AR sind Niederschriften zwecks späterer Kontrollmöglichkeit unbedingt empfehlenswert. Fehlende oder unvollständige Niederschriften können gegebenenfalls sogar eine Schadensersatzpflicht des AR-Vorsitzers oder seines Stellvertreters zur Folge haben.

Die Bundesverwaltung und der BRH drängen darauf, daß diese Vorschriften grundsätzlich bei allen Unternehmen mit Bundesbeteiligung beachtet werden.

C. Zusammenfassung.

Zusammenfassend ergibt sich, daß nach den Schutzvorschriften des § 48 Abs 2 RHO zur Überwachung der Unternehmen privater Rechtsform mit Beteiligung des Bundes, bei denen es sich - wie auf Seite 19, a ff ausgeführt - vorzugsweise um solche mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt, Maßnahmen zweierlei Art vorgesehen sind, nämlich

1. die Sicherung des nötigen Einflusses auf die Geschäftsführung der in Betracht kommenden Gesellschaften, insbesondere durch Entsendung von Bundesvertretern in deren Kontrollorgane,
2. die satzungsmäßige Einräumung bestimmter Prüfungsrechte.

Beide Gruppen von Maßnahmen bedingen sich zum Teil und stellen insoweit ein annähernd lückenloses Kontrollsystem dar, das dem Bund weitgehend die Möglichkeit gibt, alle bedeutsamen Vorgänge in seinen Betei-

ligungsgesellschaften kennen zu lernen und zu beeinflussen.

T E I L I I

=====
Prüfungsrechtliche Sonderverhältnisse bei Unternehmen
mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen der Bund
beteiligt ist.
=====

A. Vorbemerkungen.

Wie bei der Behandlung des für Unternehmen privater Rechtsform mit Beteiligungen des Bundes geltenden Sonderrechts (in Teil I) ausgeführt, ist im Rahmen der Schutzvorschriften des § 48 RHO u.a. eine Sicherung des nötigen Bundes-Einflusses auf die Geschäftsführung der Gesellschaften durch die Vereinbarung (satzungsmäßige Einräumung) bestimmter Prüfungsrechte vorgesehen.

Die zu vereinbarenden Prüfungsrechte unterscheiden sich infolge andersartiger Aufgabenstellung (Prüfung der Geschäftsführung der Gesellschaften) grundsätzlich vom Pflichtprüfungsrecht bei Aktiengesellschaften und weitgehend auch vom freiwilligen Prüfungs-

recht bei juristischen Personen anderer Rechtsform (insbesondere Gesellschaften mbH), das, sofern nicht besondere Aufträge erteilt werden, nach den Berufsgrundsätzen dem aktienrechtlichen Pflichtprüfungsrecht entsprechend gehandhabt wird. Das folgt auch daraus, daß die besonderen Prüfungsrechte bei Unternehmen mit Beteiligung des Bundes vom (Bund als) Gesellschafter durch Vereinbarung in der Satzung geschaffen werden, während die aktienrechtliche Pflichtprüfung von Gesetzes wegen an die Rechtsform anknüpft, also keiner Vereinbarung mit den Gesellschaftern, denen gemäß § 136 Abs 1 AktG lediglich die Prüferwahl in der HV obliegt, bedarf. Wenn trotzdem in der Praxis gewisse Gemeinsamkeiten zwischen haushaltsrechtlicher Prüfung der Geschäftsführung und aktienrechtlicher Pflichtprüfung oder sonstigen regulären Abschlußprüfungen festzustellen sind, so ist das dadurch begründet, daß die der haushaltsrechtlichen Prüfung der Geschäftsführung unterliegenden Gesellschaften mit Bundesbeteiligungen in ihrer Eigenschaft als Aktiengesellschaften (oder juristische Personen anderer Rechtsformen) der Pflichtprüfung (bzw. oftmals einer der Pflichtprüfung entsprechenden freiwilligen Abschlußprüfung) unterliegen, beide Prüfungen also zweckmäßig miteinander verbunden werden, worauf noch näher eingegangen wird.¹⁾

Unabhängig davon sind bei Unternehmen mit Bundesbeteiligungen im Anschluß an die Prüfung der Geschäftsführung durch den WP oder eine WP-Gesellschaft von Gesetzes wegen weitere (behördliche) Prüfungsgänge (Ver-

1) Die bei Unternehmen mit Beteiligung des Bundes vorzunehmende Prüfung findet also ihre Rechtsgrundlage in den Vorschriften der RHO, welche neben denen der §§ 135 - 142 AktG Anwendung finden.

fahrensstufen) vorgesehen, die auf rein privatwirtschaftlichem Sektor unbekannt sind. Lediglich bei straff organisierten Konzernen sind durch die Tätigkeit interner Beteiligungs- sowie Revisionsabteilungen gewisse Ähnlichkeiten im Verfahren festzustellen, wenn auch hier die gesetzliche Zwangsläufigkeit fehlt (vgl. Seite 180, G ff).

Für die Überwachung der in privatrechtlicher Form betriebenen öffentlichen oder gemischtwirtschaftlichen Unternehmen existieren also besondere, bei von Bundeseinflüssen freien Gesellschaften in dieser Form unbekannte Prüfungsrechte, die in einem speziellen Prüfungsverfahren ihren zwangsläufigen Niederschlag finden, und nachfolgend im einzelnen behandelt werden.

B. Prüfungsrecht und Prüfungsverfahren der RHO - das dreistufige Prüfungsverfahren.

Das haushaltsrechtliche Prüfungsrecht und seine Verfahrensvorschriften sind in § 48 Abs 2 Satz 2 RHO und in Abschnitt IVa RHO (= den §§ 110 bis 117 RHO) über die "Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit" niedergelegt. Sie stellen, obwohl sie im Gesetz in zwei verschiedenen Abschnitten behandelt werden, eine Einheit dar.

Während § 48 RHO im wesentlichen die Aufgaben des zuständigen Fachministers in der Weise regelt, daß ihm angegeben wird, welche haushaltsrechtlichen Bedingungen er einem Unternehmen mit Bundesbeteiligung aufzuerlegen hat (vgl. auch Seite 18 Abs 3 ff), gibt Abschnitt IVa RHO über das durch öffentliche Stellen vorzunehmende Prüfungsverfahren Auskunft.

Auffallend ist, daß sich Abschnitt IVa RHO nach dem Wortlaut des Gesetzes nur auf Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit bezieht, während der Unternehmensbegriff des § 48 RHO diese Einschränkung nicht kennt. Um den Anwendungsbereich von Abschnitt IVa RHO trotzdem auch auf nicht rechtsfähige Unternehmungsformen ausdehnen zu können, empfiehlt Vialon¹⁾, die hier erkennbare Lücke durch eine weite Auslegung des Unternehmensbegriffs von § 117 RHO, durch die Bezugnahme von Abschnitt IVa RHO auf die allgemeinen Rechnungsprüfungsvorschriften des Abschnitts IV RHO sowie durch Anwendung von § 64a RHO zu überbrücken.²⁾

Das in den eingangs erwähnten Vorschriften verankerte relativ umfangreiche haushaltsrechtliche Prüfungsverfahren wird - unter Einschaltung von drei verschiedenen Prüfungsinstanzen - in drei aufeinanderfolgenden Verfahrensstufen abgewickelt und soll deshalb hier als "dreistufiges Prüfungsverfahren" bezeichnet werden. Die drei Prüfungs- oder Verfahrensstufen sind:

1) "Haushaltsrecht" a.a.O., S. 461 (Erläuterung zu § 110 RHO, Text 2)

2) Obwohl die Überschrift des Abschnitts IVa RHO ausdrücklich auf juristische Personen (Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit) abstellt, läßt die Verwendung des bloßen Ausdruckes "Unternehmen" in § 117 RHO doch Zweifel aufkommen, ob damit nicht auch Rechtsformen ohne eigene Rechtsperson verstanden sein können. Das ergibt sich daraus, daß § 48 RHO, der zweifelsfrei auch nicht rechtsfähige Formen erfaßt, ebenfalls von "Unternehmen" spricht und weiterhin aus der Tatsache, daß in der RHO selbst die sogenannten 15er Betriebe (= verselbständigte Regiebetriebe gemäß § 15 RHO) verschiedentlich als Unternehmen bezeichnet werden. Im übrigen kommt § 117 RHO in der Praxis keine besondere Bedeutung zu.

1. die Prüfung durch einen dem zuständigen Bundesminister genehmen und mit Einverständnis des Präsidenten des BRH gewählten sachverständigen Abschlußprüfer (WP oder WP-Gesellschaft) gemäß § 48 Abs 2 RHO,
2. die Prüfung der Betätigung des Bundes als Aktionär oder Gesellschafter durch den zuständigen Bundesminister gemäß § 111 RHO und
3. die Prüfung der Betätigung des Bundes als Aktionär oder Gesellschafter - nach kaufmännischen Grundsätzen - durch den BRH gemäß § 113 RHO.

Wie ersichtlich, finden die Prüfungen der zweiten und dritten Verfahrensstufe ausschließlich im behördlichen Bereich statt.

1. Die erste Verfahrensstufe:

Rechtsgrundlage für die Prüfung in der ersten Verfahrensstufe bildet § 48 Abs 2 Satz 2 RHO. Danach soll eine Bundesbeteiligung - soweit es der vom Bund verfolgte Zweck erfordert¹⁾ - von der satzungsmäßigen Einräumung folgender Prüfungsrechte abhängig gemacht werden:

1. dem Recht, die Geschäftsführung der Gesellschaft durch einen dem zuständigen Bundesminister genehmen sachverständigen Prüfer nach entsprechenden Prüfungsrichtlinien (vgl. Seite 70 B)

¹⁾ Von der Festsetzung eines bestimmten Beteiligungsprozentsatzes oder -nennbetrages hat der Gesetzgeber zwecks elastischer Handhabungsmöglichkeit dieser Bestimmungen abgesehen und lediglich auf das Ausmaß des Bundesinteresses abgestellt.

prüfen zu lassen,

2. dem Recht, einem sachverständigen Prüfer durch den zuständigen Bundesminister oder eine von ihm beauftragte Stelle auf Kosten der zu prüfenden Gesellschaft unmittelbar Aufträge zu erteilen, wenn

- a) eine von der Gesellschaft veranlaßte Prüfung nicht ordnungsgemäß vorgenommen wurde, d.h. nicht dem Gesetz, der Satzung oder den zwischen dem Bund und der Gesellschaft getroffenen Vereinbarungen entspricht,
- b) die Gesellschaft einem Ersuchen des Bundes um Vornahme einer Prüfung oder um Erteilung eines Prüfungsauftrages nicht nachkommt (was aber nach erfolgter Gewährung von Prüfungsrechten seitens der Gesellschaft als seltener Ausnahmefall anzusehen sein dürfte).

Auf die sich anschließenden behördlichen Prüfungen (zweite und dritte Verfahrensstufe), die in Abschnitt IVa RHO behandelt sind, wird in § 48 Abs 2 Satz 2 RHO hingewiesen.

Die Forderungen der RHO betreffend die Prüfung der Geschäftsführung von Unternehmen mit Bundesbeteiligung durch sachverständige Prüfer bedürfen einer eingehenden Erläuterung, da sowohl der Kreis der zu prüfenden Unternehmen, als auch der Umfang ihrer Prüfung im Vergleich zur aktienrechtlichen Pflichtprüfung bedeutend weiter ist:

Soweit es der vom Bund verfolgte Zweck erfordert, un-

terliegen grundsätzlich sämtliche Unternehmen mit Beteiligung des Bundes der Prüfung des § 48 Abs 2 Satz 2 RHO.¹⁾ Demgemäß werden regelmäßig auch Nicht-Aktiengesellschaften betroffen, die sich - Großunternehmen ausgenommen - unter normalen Umständen (vor allem aus Kostengründen) schon keiner freiwilligen Abschlußprüfung und noch viel weniger einer Prüfung der Geschäftsführung unterziehen. Die Notwendigkeit, Gesellschaften mit Beteiligung des Bundes ohne Rücksicht auf ihre jeweilige Rechtsform prüfen zu lassen, ergibt sich jedoch aus der Tatsache der Bewirtschaftung von Steuergeldern in derartigen Unternehmen, weshalb bei den meisten Gesellschaften mit Bundesbeteiligung eine satzungsmäßige Vereinbarung oder andersartige Durchsetzung der Prüfungsrechte durch den Bund die Regel ist. Dort, wo sie infolge schwacher Gesellschafterstellung des Bundes noch nicht erreicht werden konnte, wird sie laufend angestrebt (vgl. auch Seite 53 Abs 2)²⁾. Wegen der Ausdehnung des Prüfungsrechts auch auf Unternehmen mit mittelbarer Bundesbeteiligung vgl. Seite 50, zu b.

Neben der gekennzeichneten Erweiterung des Kreises der zu prüfenden Unternehmen ergibt sich - wie bereits erwähnt - auch eine Erweiterung des Prüfungsumfangs. Die

1) Die Frage, wann der vom Bund verfolgte Zweck eine derartige Prüfung erforderlich macht, kann im Einzelfall strittig sein oder zu Zweifeln Anlaß geben. Im allgemeinen wird aber eine enge Auslegung Platz greifen.

2) Demgemäß ist die häufig vertretene Auffassung, daß es der öffentlichen Hand durch die Wahl der GmbH-Form für einen bedeutsamen Teil ihrer Unternehmen ohne weiteres möglich sei, diese der Pflichtprüfung und Publikationspflicht zu entziehen, nur was die Publikationspflicht anbelangt, zutreffend.

Bestimmungen des § 48 Abs 2 Satz 2 RHO verlangen nämlich bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung eine Prüfung der Geschäftsführung. Diese Prüfung erstreckt sich nach Adler-Düring-Schmaltz¹⁾ "nicht nur wie die normale Jahresabschlußprüfung auf die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft. Prüfungsgegenstand sind die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft einschließlich der Geschäftsführung", d.h. der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit ihrer Maßnahmen. Aus Gründen der Systematisierung des Prüfungsablaufs wird diese Prüfung in der Praxis in Form einer (um die Prüfung der Geschäftsführung) erweiterten Abschlußprüfung durchgeführt, weil sich einerseits die Auswirkungen und Ergebnisse der Geschäftsführung im Jahresabschluß widerspiegeln und somit an Hand des Abschlusses ein einigermaßen zwangsläufiger Ansatz für die Prüfung von Einzelmaßnahmen der Geschäftsführung gegeben ist, und weil andererseits die den Jahresabschluß betreffenden aktienrechtlichen Vorschriften ohnehin auf Unternehmen mit Beteiligung des Bundes - ohne Rücksicht auf deren Rechtsform - anzuwenden sind (vgl. Seite 32, b ff).

Demgemäß stellen aktienrechtliche Pflichtprüfung und Prüfung der Geschäftsführung nach dem Haushaltsrecht trotz unterschiedlicher Aufgabenstellung in der Praxis keinen Gegensatz dar; die haushaltsrechtliche Prüfung der Geschäftsführung findet vielmehr ihren Ausgangspunkt in der Prüfung des Jahresabschlusses (schließt die reguläre Pflichtprüfung also mit ein), geht dann allerdings in ihren Feststellungen über jene zum Teil sehr wesentlich hinaus. Diese Erweiterung ist durch vergleichsweise andersartige rechtspolitische Zwecksetzungen (unterschiedliche Interessen der Berichts-

¹⁾ a.a.O., 3. Auflage, Erläuterungen zu § 135 AktG, Text 215

empfänger) beider Prüfungen begründet. Während nämlich bei der regulären Pflichtprüfung Gläubigerschutzinteressen im Vordergrund stehen, stellt die haushaltsrechtliche Prüfung darüberhinaus auch auf staatliche Belange haushaltsmäßiger Art (Gesellschafterschutz, vgl. Seite 13, B 1 ff und Seite 18, 2 ff) ab.

Die Formulierung der RHO "Prüfung der Geschäftsführung" hat vielfach Zweifel über den Inhalt einer derartigen Prüfung aufkommen lassen. Diese Zweifel wurden durch den Hinweis, es solle eine Würdigung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit von Geschäftsführungsmaßnahmen vorgenommen werden, noch verstärkt, insbesondere deshalb, weil der Prüfer, dessen Aufgabengebiet weder branchenmäßig noch sonst auf irgendeine Weise sachlich begrenzt ist, nicht in jedem Fall über derart tiefgehende Markt- und Branchenkenntnisse verfügen kann, die ihm erlauben, ohne Schwierigkeiten den Wert aller in einem Unternehmen vorgenommenen (und unterlassenen) Geschäfte zu beurteilen. Derart hohe Anforderungen wollte der Gesetzgeber auch nicht stellen, denn das hieße den Berufsstand überfordern, selbst wenn in Betracht gezogen wird, daß sich viele Prüfer in gewissem Umfang spezialisiert haben. Unter haushaltsrechtlicher Prüfung der Geschäftsführung ist vielmehr eine Beurteilung bedeutsamer Geschäftsführungsmaßnahmen in dem Sinne zu verstehen, ob Gesetze und Satzungsvorschriften, Beschlüsse des Kontrollorgans und seiner Ausschüsse, die Geschäftsanweisung für den Vorstand sowie mit der öffentlichen Hand geschlossene Verträge berücksichtigt wurden und ob bei der Geschäftsführung die nötige Sorgfalt und die gebotene Wirtschaftlichkeit beachtet worden sind. Es ist aber nach Schulze-Wagner¹⁾ "nicht der wirtschaftliche

¹⁾ a.a.O., Ausgabe 1952, S. 820

Erfolg der (besser: aller¹⁾) einzelnen Geschäftsvorfälle (als Ausfluß der Güte und Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung¹⁾) zu untersuchen, sondern die kaufmännische Gesamtentwicklung des Unternehmens zu verfolgen, um ausreichende Unterlagen für die Prüfung zu erlangen, ob die Betätigung des Reiches (Bundes) als Aktionär oder Gesellschafter etwa Anlaß zu Beanstandungen nach Maßgabe der RHO gibt."

Der Überprüfbarkeit der Geschäftsführung sind jedoch in der Praxis Grenzen gesetzt. Der Prüfer wird deshalb in erster Linie das Zustandekommen des Gesamtergebnisses des geprüften Geschäftsjahres und der Ergebnisse einzelner Geschäftszweige untersuchen, daneben aber grundsätzlich auch über einzelne, insbesondere nicht betriebsübliche, ungewöhnliche und auffallende Geschäftsvorfälle und Sondertransaktionen berichten. Dabei ist auf erkennbare Fehldispositionen, relativ risikoreiche und/oder nicht ordnungsmäßig abgewickelte Geschäfte sowie Maßnahmen, die ohne die erforderlichen Zustimmungen getroffen wurden, unwirtschaftliche Tatbestände u.ä. sachlich einzugehen.

Was im einzelnen zu prüfen ist, bestimmen Prüfungsrichtlinien, die der zuständige Fachminister festsetzt und deren Einhaltung von ihm überwacht wird (vgl. § 110a Abs 2 RHO).

Über die prüfungstechnischen Unterschiede zwischen aktienrechtlicher Pflichtprüfung und Prüfung der Geschäftsführung nach dem Haushaltsrecht im einzelnen unterrichten die Ausführungen in Teil III, Seite 76, E ff und Seite 191 ff.

¹⁾ der Verfasser

Wenn auch die Prüfungsrichtlinien grundsätzlich eine Stellungnahme des Prüfers verlangen, so hat sich die Praxis bisher doch zu einer solchen nicht, oder nur zaghaft entschließen können, weil - nicht unzutreffend - die Auffassung vertreten wird, daß es grundsätzlich nicht zu den Aufgaben des Prüfers gehören kann, aus den Ergebnissen des Geschäftsjahres oder objektiven, auf der Qualität der Geschäftsführung beruhenden Mangelfeststellungen selbst entsprechende Schlußfolgerungen (z.B. hinsichtlich der Bezüge des Vorstands oder eines Personalwechsels) zu ziehen.

Zu beachten ist ferner, daß dem Prüfer trotz seiner umfassenderen Aufgabenstellung (Erweiterung der Prüfungs- und Berichterstattungspflichten) und der damit verbundenen höheren zivilrechtlichen Verantwortlichkeit Aufsichtsfunktionen oder gar Eingriffe in die Geschäftsführung nicht zustehen. Er hat weiterhin ausschließlich zu prüfen und zu berichten, wobei allerdings über die bloßen Tatbestandsfeststellungen hinaus in größerem Umfang als bei einer regulären Pflichtprüfung Wertungen vorzunehmen sind. Auch besteht hinsichtlich des Gewichts seiner Einwendungen und Beanstandungen ein vergleichsweise wesentlicher gradueller Unterschied.¹⁾ Trotzdem wird aber auch hier der AR oder ein sonstiges Kontrollorgan nicht von seinen durch Gesetz und/oder Satzung begründeten Überwachungspflichten entbunden, denn die Aufgabe des Prüfers ist darauf beschränkt, dieses Gremium sowie den zuständigen Ressortminister (vgl. § 111 RHO) und den Bundes-

¹⁾ So ist z.B. nach den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien bei der Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses ausdrücklich anzugeben, ob die Prüfung Anstände gegen die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung ergeben hat und welche Vorschläge zu machen sind.

rechnungshof (vgl. § 113 Abs 1 RHO) so umfassend zu unterrichten, daß diese Stellen ohne Mühe ihren Aufsichtsfunktionen nachkommen und zu einer eigenen Urteilsbildung gelangen können. Demgemäß haben sich Geschäftsleitung, Kontrollorgan, zuständiger Fachminister und BRH mit den Ausführungen des Prüfers auseinanderzusetzen und daraus gegebenenfalls entsprechende Folgerungen zu ziehen.

Durch das Haushaltsrecht wird auch eine Einflußnahme auf die Prüferwahl begründet, weil hierüber mit dem zuständigen Fachminister, der seinerseits seine Zustimmung zur Wahl des Prüfers nur mit Einverständnis des Präsidenten des BRH geben darf (vgl. § 110a Abs 1 RHO), ein Einvernehmen zu schaffen ist. Bei Aktiengesellschaften wird jedoch zwecks Vermeidung von Doppelprüfungen der aktienrechtliche Abschlußprüfer regelmäßig auch als sachverständiger Prüfer im Sinne des Haushaltsrechts bestellt. Analoges gilt für Gesellschaften anderer Rechtsform, deren Abschlüsse geprüft werden.

Die erstatteten Prüfungsberichte sind dem zuständigen Fachminister vorzulegen.

Für die Verwaltungsstellen, zu deren Obliegenheiten die Prüfung bzw. Überwachung der Gesellschaftertätigkeit des Bundes zählt, ist die haushaltsrechtliche Prüfung der ersten Verfahrensstufe deshalb von besonderer Bedeutung, weil ihnen dadurch ein unabhängiges sachverständiges Urteil über die Vermögens- und Ertragslage sowie sonstige wesentliche Merkmale der Gesellschaft, insbesondere aber auch über die Ordnungsmäßigkeit, Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sorgfalt der getroffenen Maßnahmen gegeben wird, was ihre Tä-

tigkeit wesentlich erleichtert, wenn nicht überhaupt erst ermöglicht.

Der sachliche Anwendungsbereich der Schutzvorschriften des § 48 RHO ist sehr weit gefaßt. § 48 Abs 2 RHO (und Abschnitt IVa der RHO) gilt nämlich nach § 48 Abs 3 und 4 analog,

- a) wenn der Bund Anteile bestehender Gesellschaften erwirbt oder besitzt und
- b) wenn sich eine Gesellschaft, an der der Bund unmittelbar oder mittelbar maßgebend beteiligt ist, mit mehr als einem Viertel des Kapitals an der Gründung eines neuen Unternehmens oder an einem anderen bestehenden Unternehmen beteiligt, oder wenn die Gesellschaft an einem solchen Unternehmen in diesem Umfang bereits beteiligt ist.

Zu a:

Selbst bei völlig im Besitz des Bundes befindlichen Gesellschaften, die von ihm also schon de facto kontrolliert werden, empfiehlt es sich - vom Standpunkt des Bundes aus betrachtet - nicht, auf die satzungsmäßige Einräumung von Prüfungsrechten (und Einflußmöglichkeiten - vgl. Seite 21, b ff) zu verzichten. Die Gründe, die gegen einen solchen Verzicht sprechen, sind u.a. die Möglichkeit einer späteren Veräußerung von Anteilen, wobei sich dann die vorherige Sicherung des Bundeseinflusses als zweckmäßig erweist, sowie die jederzeitige Vollzugsmöglichkeit der Prüfungs- und Einflußrechte, die beim Vorhandensein entsprechender Satzungsbestimmungen wesentlich erleichtert wird.

Zu b:

Durch § 48 Abs 4 RHO werden die Schutzbestimmungen des § 48 RHO (und damit gleichzeitig die Vorschriften des Abschnittes IVa RHO) auch auf alle im mittelbaren Beteiligungsbesitz des Bundes befindlichen Tochter- und Enkelgesellschaften ausgedehnt. Die besondere rechtspolitische Bedeutung dieser für die Praxis wichtigen Vorschrift ist darin zu sehen, daß auf diese Weise sog. Mantelgründungen verhindert werden, d.h. es wird eine Umgehung der materiellen Vorschriften des § 48 RHO verhindert, die darin bestehen könnte, daß eine vom Bund gegründete Gesellschaft ihr Kapital zur Gründung von Tochtergesellschaften verwendet, um dort außerhalb besonderer Kontrollen größere wirtschaftliche Bewegungsfreiheit zu genießen.¹⁾ Der Hauptanwendungsbereich der Vorschrift des § 48 Abs 4 RHO liegt demnach im Konzernbereich, da durch sie die Untergesellschaften, die die Vermögens- und Ertragslage und damit den an den Bund (ganz oder teilweise) abzuführenden Gewinn der Dachgesellschaft weitgehend beeinflussen, vom Prüfungsrecht mit erfaßt werden.

Im Fall des Eintritts in bestehende Gesellschaften oder bei mittelbaren Bundesbeteiligungen ergeben sich für die Durchsetzung der Prüfungs-(und Einfluß-)rechte mitunter erhebliche praktische Schwierigkeiten. Grundsätzlich verzichtet der Bund auf die Einräumung entsprechender Satzungsvorschriften nur, wenn die zu sichernden Rechte auf andere Art, etwa durch geeignete Beschlüsse der Gesellschafterversammlung oder über das Kontrollorgan durchgesetzt werden können.

¹⁾ vgl. Vialon "Haushaltsrecht" a.a.O., Seite 304 (Erläuterung zu § 48 RHO, Text 16)

Oftmals ist jedoch eine Abweichung von den Forderungen des Haushaltsrechts unvermeidbar¹⁾, was im Extremfall zur Folge haben kann, daß eine Prüfung der Geschäftsführung der Gesellschaft entfällt. Dadurch werden die Prüfungen in den folgenden Verfahrensstufen erschwert, gegebenenfalls sogar unmöglich gemacht. Zur Vermeidung dieser Auswirkungen mußten deshalb Lösungen gesucht werden, die eine Durchkreuzung des haushaltsrechtlichen Prüfungsverfahrens wirkungsvoll verhindern. Als solche kommen in Betracht:

1. Prüfungen aufgrund der "VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 6. Oktober 1931" sowie der dazu gehörigen 1. DVO vom 30. März 1933. Danach sind zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse die Jahresabschlüsse der von Körperschaften des öffentlichen Rechts unterhaltenen Betriebe und von Unternehmen, deren Erträge ausschließlich oder überwiegend Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen, unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung durch einen sachverständigen Prüfer zu prüfen.

Nach § 1 der 1. DVO gelten Bund und Länder als Körperschaften des öffentlichen Rechts im Sinne dieser Vorschriften. Als von ihnen "unterhalten" sind diejenigen in privatrechtlicher Form geführten Betriebe anzusehen, deren Geschäftskapital sich mit mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar in ihrem Eigentum

¹⁾Über Abweichungen hat der zuständige Fachminister, ggf. auch der BdF zu befinden. Keinesfalls dürfen Entscheidungen darüber, welche Abweichungen bei mittelbaren Beteiligungen eingeräumt werden können, den Konzernobergesellschaften überlassen bleiben.

befindet.¹⁾

Aktiengesellschaften sind jedoch von dieser Prüfungspflicht ausgenommen. Dadurch wird der Kreis der Unternehmen, auf die diese VO anwendbar wäre, zum Nachteil des Bundes erheblich eingeschränkt.

Eine weitere Beeinträchtigung des Wertes der VO ergibt sich dadurch, daß die Erteilung von Prüfungsrichtlinien entsprechend § 48 Abs 2 RHO sowie die Möglichkeit der Vornahme von Ergänzungsprüfungen gemäß § 113 Abs 2 RHO nicht - wenigstens nicht ausdrücklich - vorgesehen ist.

2. Die Durchsetzung einer Sonderprüfung über bestimmte Einzelvorgänge bei der Gründung oder bei der Geschäftsführung (nach § 118 AktG). Eine derartige Prüfung kann durch die Hauptversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit beschlossen werden. Da sie sich jedoch nicht auf die Geschäftsführung schlechthin erstrecken kann²⁾, stellt sie für die Unterrichtung von Bundesstellen nur einen Notbehelf dar.
3. Die Vorlage der Berichte über eine etwaige reguläre Abschlußprüfung. Sie sollte nach Auffassung des BRH als Mindestanforderung in jedem Fall erreicht werden. Da eine Abschlußprüfung gemäß § 135 AktG

1) Für vom Bund gemeinsam mit einem Land unterhaltene Betriebe ist der Prüfer gemäß § 8 der 1. DVO von der Bundesregierung im Einvernehmen mit der obersten Landesbehörde zu bestellen. Der Prüfungsbericht ist beiden Regierungen vorzulegen, damit eine Prüfung gemäß § 111 RHO (vgl. Seite 54, aff) vorgenommen werden kann.

2) vgl. Hintner a.a.O., S. 28 und RGZ 146,393

aber weder die Prüfung der Geschäftsführung (entsprechend § 48 RHO) noch der wirtschaftlichen Verhältnisse (entsprechend der VO vom 6. Oktober 1931) mit umfaßt, kann der Bund trotzdem keine vollwertige haushaltsrechtliche Prüfung vornehmen.

Um zukünftig in allen Fällen die in § 48 Abs 2 Satz 2 RHO vorgesehene Prüfung sicherzustellen, hat der BRH den BdF gebeten, seine Zustimmung zur Gründung von Unternehmen, zum Beteiligungserwerb und zu Kapitalerhöhungen (vgl. Seite 16, b) grundsätzlich davon abhängig zu machen, daß das Prüfungsrecht gemäß § 48 Abs 2 RHO satzungsmäßig eingeräumt wird.

2. Die behördlichen Prüfungen der zweiten und dritten Verfahrensstufe:

Für die Schaffung der in Abschnitt IVa RHO geregelten Prüfungen der zweiten und dritten Verfahrensstufe waren folgende Überlegungen maßgebend:

Bei Beteiligungen an Unternehmen mit privater Rechtsform, insbesondere an sogenannten gemischtwirtschaftlichen Unternehmen, stehen dem Bund nach den Vorschriften des Zivilrechts an sich nur die Rechte zu, die jedem anderen Gesellschafter ebenfalls eingeräumt werden. Trotzdem ist wegen der dort gebundenen, häufig sehr erheblichen Bundes- = Steuermittel eine Überwachung und Prüfung der Geschäftsführung dieser Unternehmen durch den Bund nicht zu entbehren.

Wegen der Verselbständigung der in Frage stehenden (in der Form von juristischen Personen des Privatrechts betriebenen) öffentlichen oder gemischtwirtschaftlichen Unternehmen von ihren Trägerkörperschaften (vgl. S. 4 u.)

der möglichen Beteiligung Dritter und der für Aktiengesellschaften bestehenden gesetzlichen Pflichtprüfung, ist jedoch eine unmittelbare Prüfung der Rechnungslegung und Wirtschaftsführung dieser Unternehmen durch eine Behörde nicht zweckmäßig. Die gesetzliche Schaffung einer unmittelbaren Prüfung durch staatliche Stellen würde nämlich den privatrechtlichen Charakter dieser Unternehmen stark beeinträchtigen und darüberhinaus die schon vorhandene Abneigung der Privatwirtschaft gegen staatliche Beteiligungen noch mehr verstärken. Es mußten deshalb für die Prüfung der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand in Unternehmen besondere Wege gesucht werden, wobei es darauf ankam, einerseits die allgemeinen zivilrechtlichen (insbesondere gesellschaftsrechtlichen) Vorschriften nicht zu verletzen und andererseits alles zu vermeiden, "was bei den übrigen Beteiligten des Unternehmens als eine störende Belästigung empfunden werden und geeignet sein könnte, die Entschlußkraft und den Unternehmungsgeist der leitenden Persönlichkeiten zu beeinträchtigen. "1)

Diesen Gedankengängen sucht die Regelung des durch öffentliche Stellen durchzuführenden Prüfungsverfahrens (Abschnitt IVa RHO) zu entsprechen.

a) Die zweite Verfahrensstufe:

Die Prüfung der zweiten Verfahrensstufe ist in § 111 RHO gesetzlich geregelt. Danach hat der zuständige Fachminister als treuhänderischer Verwalter der Gesellschaftsanteile des Bundes dessen Betätigung als

1) Amtliche Begründung zu Abschnitt IVa RHO

Aktionär oder Gesellschafter zu prüfen, und zwar auf Grund

der ihm als Treuhänder der Gesellschafterin Bundesrepublik zugänglichen Unterlagen,

der Berichte, welche die auf seinen Vorschlag gewählten oder entsandten Mitglieder des Kontrollorgans (AR, Beirat oder dgl.) unter Beifügung aller ihnen über die Gesellschaft zur Verfügung stehenden Unterlagen zu erstatten haben, sowie

der ihm vorzulegenden Berichte des sachverständigen Prüfers über seine nach § 48 Abs 2 Satz 2 RHO vorgenommene Prüfung.

Die Prüfung der Gesellschaftertätigkeit des Bundes durch den zuständigen Fachminister wurde u.a. auch deshalb geschaffen, weil die Überwachung der Verwendung von Mitteln, die innerhalb eines bestimmten Ressorts Dritten zur Erfüllung staatlicher Aufgaben oder zwecks Wahrnehmung staatlicher Interessen zur Verfügung gestellt werden, ohnehin zu den Amtspflichten des zuständigen Ministers gehört.

Es ist aber darauf hinzuweisen, daß die vom Minister eingeräumten Überwachungsrechte nicht so weit gehen, daß er unmittelbar in die Bücher und Schriften der Gesellschaften Einsicht nehmen kann. Derartig weitgehende Rechte werden einem Gesellschafter durch zwingende gesellschaftsrechtliche Regelungen bei keiner juristischen Person gewährt und demgemäß auch durch das Haushaltsrecht, das entsprechend den Ausführungen auf Seite 53, 2 gesellschaftsrechtliche Normen grundsätzlich soweit als möglich respektiert, nicht geschaffen.

Die bestehende Interessenkollision zwischen ministerieller Überwachungspflicht einerseits und fehlendem (unmittelbarem) Prüfungsrecht auf Grund gesellschaftsrechtlicher Regelungen andererseits konnte deshalb nur durch eine Lösung im Sinne von § 111 RHO überwunden werden. Danach werden dem Fachminister zwar grundsätzlich keine anderen Rechte als den übrigen Gesellschaftern eingeräumt, trotzdem besteht aber insofern ein vergleichsweise sehr wesentlicher Unterschied, als die dem Minister zustehenden Überwachungsmöglichkeiten durch bedeutend umfangreichere Informationsquellen erheblich verbessert werden. Diese resultieren aus der regelmäßig vorhandenen direkten Verbindung zum Kontrollorgan der Gesellschaften (vgl. Seite 21, b, 2 ff) sowie aus der Ausbedingung des Prüfungsrechts gemäß § 48 Abs 2 Satz 2 RHO und der damit verbundenen Berichtsaushändigung an den Fachminister.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Betätigung des Bundes als Aktionär oder Gesellschafter Gegenstand der Prüfung. In der Praxis wird die Geschäftsführung des Unternehmens auf Grund der dem Bund als Gesellschafter zugänglichen Unterlagen kritisch gewürdigt sowie auf die Tätigkeit der Bundesvertreter in den Gesellschaftsorganen, und zwar vorzugsweise in den Gesellschafterversammlungen und den Kontrollorganen, (Beamte im Vorstand oder in der Geschäftsleitung privater Unternehmen bilden eine Ausnahme) abgestellt (vgl. auch Seite 60 Abs 3).

Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die Geschäftsführung des Unternehmens Anlaß zu Anregungen oder Beanstandungen gegeben hat und ob die beauftragten Beamten des Fachministers ihre ihnen innerhalb der Gesellschaft zustehenden Rechte ordnungsgemäß und im Sinne

des Bundes wahrgenommen haben. Dabei sind nicht nur Handlungen, sondern insbesondere auch Unterlassungen von Bundesvertretern in den Gesellschaftsorganen kritisch zu würdigen.

Bei der Prüfung durch den Fachminister handelt es sich also im wesentlichen um die Beurteilung der wirtschaftlichen und finanzpolitischen Seite der Betätigung des Bundes in Gesellschaften. Im Rahmen dieser allgemeinen Aufgabenstellung und -lösung wird auf Anregung des BRH¹⁾ nach jetzt ständiger Handhabung durch den Fachminister festgestellt, ob

1. der Bericht des Wirtschaftsprüfers den vom Fachminister im Einvernehmen mit dem Präsidenten des BRH erlassenen Prüfungsrichtlinien (vgl. Seite 70, B) entspricht²⁾,
2. das Jahresergebnis als vertretbar anzusehen und die beschlossene Gewinnverteilung angemessen ist,
3. Bedenken gegen die Geschäftsführung und die Art ihrer Überwachung durch die dafür zuständigen Organe bestehen,
4. die Lage des Unternehmens eine Kapitaländerung erfordert,

¹⁾ vgl. Bericht des BRH nach § 107 Abs 2 RHO über die Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit für das Rechnungsjahr 1952.

²⁾ Andernfalls kann eine Ergänzungsprüfung gemäß § 113 Abs 2 RHO (vgl. Seite 65) verlangt werden.

5. die Tätigkeit des Unternehmens (noch) mit dem haushaltsrechtlichen Unternehmenszweck (vgl. Seite 17 Abs 2) übereinstimmt und schließlich
6. die Beteiligung des Bundes weiterhin geboten erscheint.

Bei den Punkten 4 bis 6 handelt es sich letztlich um Fragen im Zusammenhang mit der laufenden Überwachung der wirtschaftlichen Beteiligungsvoraussetzungen des § 60 Abs 2 RWB. Wegen Einzelheiten vgl. Seite 13, B, 1, insbesondere Seite 16, b.

Die der Prüfung zugrundezulegenden Unterlagen sind im Gesetz generalisierend genannt. Es handelt sich zunächst um solche, die dem Fachminister in seiner Eigenschaft als Vertreter der Gesellschafterin Bundesrepublik zugänglich sind. Ihr Umfang und ihre Qualität richten sich ganz allgemein nach der Höhe der Beteiligung. Während die einem Aktionär mit Streubesitz über die Wirtschaftsführung "seiner" Unternehmen zugänglichen Informationen im allgemeinen sehr spärlich sind, vermag der Bund wegen seines regelmäßig größeren Beteiligungsumfanges und infolge Ausübung entsprechender Rechte in den meisten Fällen Unterlagen zu erlangen, die ein einigermaßen lückenloses Bild von allen Vorgängen geben, die ihn interessieren. In ganz besonderem Maße gilt das, wenn Vertreter des Bundes in das Kontrollorgan eines Unternehmens delegiert sind und eine Prüfung gemäß § 48 Abs 2 Satz 2 RHO durchgesetzt werden konnte, deren Bericht dem Fachminister zur Verfügung steht.

Im einzelnen kommen neben dem Jahresabschluß der Gesellschaft und dem Geschäftsbericht des Vorstandes als wesentliche Prüfungsunterlagen in Betracht:

Berichte gemäß § 81 AktG, Berichte und Niederschriften über im abgelaufenen Geschäftsjahr durchgeführte Sitzungen des Kontrollorgans und seiner Ausschüsse sowie über die von ihm bzw. ihnen gemäß § 95 Abs 3 AktG vorgenommenen Prüfungen, schließlich Berichte des Wirtschaftsprüfers über seine erweiterte Abschlußprüfung (vgl. Seite 44). Selbstverständlich sind auch alle Sonderberichte des Wirtschaftsprüfers, z.B. über Zwischenprüfungen (vgl. Seite 171 ff), die Prüfung vertraulicher Bezüge (vgl. Seite 151 ff), Investitions-, Organisationsprüfungen und dgl., von wesentlicher Bedeutung. Werden sie nicht herangezogen, so besteht die Gefahr, daß bedeutende Mängel nicht bekannt werden. Es empfiehlt sich deshalb für den WP, in seinem Bericht über die Abschlußprüfung etwaige Sonderprüfungen und Sonderberichte kurz zu erwähnen, um auf diese Weise eine gewisse Vollständigkeitskontrolle hinsichtlich vorgenommener Prüfungen zu ermöglichen. Weiterhin soll der Bund über Satzungsänderungen, Betriebsvereinbarungen und wichtige Verträge (z.B. Organverträge, Darlehens-, Bürgschafts- und etwaige Zuschußverträge), auch sofern es sich erst um Planungen handelt, unterrichtet werden.

Die Prüfung nach § 111 RHO ist in der Ministerialinstanz vorzunehmen. Dabei verbleibt die Verantwortung letztlich dem Fachminister selbst.¹⁾ Als selbstverständlich hat zu gelten, daß der Minister mit der Prüfung nach § 111 RHO keinen Beamten betrauen darf, der den Bund in der Gesellschafterversammlung oder im Aufsichtsrat des zu prüfenden Unternehmens vertritt. Ebenso darf zwecks Wahrung der Unabhängigkeit der Prüfung

¹⁾ vgl. auch Schulze-Wagner a.a.O., 3. Auflage, Anm. 1 Abs 3 zu § 111 RHO.

ein mit der Prüfung nach § 111 RHO betrauter Beamter keinem Beamten unterstehen, dessen Betätigung in einem Gesellschaftsorgan der Nachprüfung unterliegt.

Über das Ergebnis der Prüfung ist dem Bundesrechnungshof so zu berichten, daß er in die Lage versetzt wird, die Auffassung des Fachministers über die Gesellschaftertätigkeit des Bundes kennenzulernen, um sie anschließend selbst kritisch zu würdigen. Deshalb darf sich das Prüfungsergebnis des Ministers nicht in Ausführungen allgemeiner Art erschöpfen, sondern es sind die Vermögens- und Ertragsentwicklung des Unternehmens während des vergangenen Geschäftsjahres und seine Zukunftsaussichten darzustellen, wofür selbstverständlich der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers nicht die alleinige Grundlage bilden sollte. Ferner ist auf Vorkommnisse besonderer Art, die auf Seite 57 Abs 2 genannten Punkte und auf Fälle der §§ 45c und 64a RHO einzugehen. Dabei ist besonders anzugeben, welche Zahlungen der Bund an das Unternehmen (z.B. anlässlich einer Kapitalerhöhung) oder das Unternehmen an den Bund geleistet hat. Von wesentlicher Bedeutung für den BRH sind naturgemäß die Ausführungen des Ministers über aufgetretene Mängel und seine Maßnahmen zu ihrer Abstellung, da nur so beurteilt werden kann, ob alles Notwendige veranlaßt worden ist.

Praktisch geht also die Prüfungs- bzw. Überwachungstätigkeit des Fachministers wesentlich über die in § 111 RHO verankerte Aufgabenstellung ("Prüfung der Betätigung des Bundes als Aktionär oder Gesellschafter") hinaus. Das ergibt sich insbesondere auch aus der besprochenen Berichterstattung des Ministers an den BRH.

Innerhalb von drei Monaten nach Feststellung des Jahresabschlusses hat der Fachminister die ihm zugänglichen Unterlagen und Berichte zusammen mit seinen Prüfungsfeststellungen an den Bundesrechnungshof als dritte Prüfungsinstantz weiterzuleiten (§ 112 RHO).

Dadurch ist für die Prüfungen im Rahmen der zweiten Verfahrensstufe eine jährliche Periodizität gegeben, die jedoch keinen Hinweis auf eine etwaige jährliche Einmaligkeit dieser Aufgaben enthält. Der Fachminister als Wahrer der Bundes-Gesellschaftsrechte soll vielmehr die Tätigkeit des Bundes als Gesellschafter laufend überwachen und auftretende Mängel jeweils unverzüglich unter Ausnutzung gesetzlicher und satzungsmäßiger Teilhaberrechte abstellen.

Mit seiner Zeitangabe stellt § 112 RHO bewußt auf die Feststellung des Jahresabschlusses ab, gibt also keinen exakten Zeitraum an, innerhalb welchem nach Ablauf des Geschäftsjahres die Unterlagen beim Rechnungshof eingehen sollen. Das wäre auch unzweckmäßig, wenn berücksichtigt wird, welchen Zeitaufwand bei Großunternehmen schon allein die Abschlußarbeiten vor der Bilanzprüfung beanspruchen. Die Feststellung des Jahresabschlusses durch den AR und seine Vorlage in der Hauptversammlung findet deshalb nicht selten erst in der zweiten Hälfte des neuen Geschäftsjahres statt, und selbst bei gut geleiteten Unternehmen können die im AktG für die Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses vorgesehenen Fristen (§§ 125, 135 AktG) oftmals nicht eingehalten werden. Demgegenüber erscheint die dem zuständigen Bundesminister für seine Prüfung gegebene Zeit zunächst relativ weit bemessen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß ein großer Teil der Unternehmen mit Bundesbeteiligung zum gleichen Zeit-

punkt bilanziert, weshalb die Prüfungsunterlagen für diese Gesellschaften dem zuständigen Bundesminister oftmals annähernd gleichzeitig zugeleitet werden, so daß auch hier Terminüberschreitungen zum Teil unvermeidbar sind.

b) Die dritte Verfahrensstufe:

Gemäß § 113 RHO prüft der BRH die Gesellschaftertätigkeit des Bundes in der dritten Verfahrensstufe nach kaufmännischen Grundsätzen. Im Gegensatz zur vorhergehenden Prüfung durch den Fachminister, die vorzugsweise auf die wirtschaftliche und finanzpolitische Seite der Gesellschaftertätigkeit des Bundes abstellt, bezieht sich die Prüfung der dritten Verfahrensstufe in der Hauptsache auf die vermögensrechtliche Seite dieser Betätigung, für welche der Bundesregierung Entlastung erteilt werden soll.

Die Notwendigkeit einer nochmaligen Prüfung der Gesellschaftertätigkeit des Bundes durch den BRH ergibt sich neben der gekennzeichneten andersartigen Aufgabenstellung dieser Prüfung aus folgender Überlegung: Im Rahmen des haushaltsrechtlichen Prüfungsverfahrens, wenigstens soweit es sich im behördlichen Sektor abspielt, gilt es, die Tätigkeit von Beamten einer Prüfung zu unterziehen. Eine derartige Prüfung kann aber nicht wirksam in der zweiten Verfahrensstufe vorgenommen werden, sondern muß Aufgabe einer von der Regierung wirklich unabhängigen Stelle sein.

Wie bereits erläutert, wird in der zweiten Verfahrensstufe die Tätigkeit von Behördenvertretern in den Organen der Gesellschaften mit Bundesbeteiligung durch

den Chef der Entsendungsbehörde (= Fachminister) geprüft. Prüfende und geprüfte Behörde sind also identisch, wenn auch Personengleichheit nicht besteht. Trotzdem kann in Einzelfällen eine gewisse Befangenheit des Ministers bzw. der mit seiner Prüfung beauftragten Person gegenüber den in die Gesellschaftsorgane delegierten "Kollegen" bestehen. Sie auszuschalten ist eine der Aufgaben der Prüfung durch den BRH.

Es ist aber auch nicht möglich, die Prüfung der zweiten Verfahrensstufe gleich durch die der dritten Verfahrensstufe zu ersetzen, bzw. hier mit vorzunehmen, weil der Fachminister als Vertreter der Gesellschafterin Bundesrepublik über direkte gesellschaftsrechtliche Bindungen zu den fraglichen Unternehmen verfügt, die der BRH nicht geltend machen kann und weil schon aus arbeitstechnischen Gründen (Materialaufbereitung unter Verwertung spezieller Sachkenntnis) für den BRH eine Vorprüfung und Berichterstattung durch den Fachminister vonnöten ist.

Um die Beteiligungsabsichten des Bundes an privaten Unternehmen nicht zu gefährden, hat der Gesetzgeber auch für den BRH - ebenso wie für die Prüfung durch den Fachminister - grundsätzlich nur ein mittelbares Prüfungsrecht vorgesehen (§ 113 Abs 1 RHO). Demnach ist der BRH selbst bei bundeseigenen Gesellschaften nicht zu unmittelbaren Prüfungen berechtigt, es sei denn, daß ihm die Satzung derartige Rechte ausdrücklich einräumt. Der BRH soll aber trotz einer etwaigen Möglichkeit zur Vornahme direkter Prüfungen (vgl. § 113 Abs 3 RHO) seine Feststellungen ebenso wie der Fachminister regelmäßig nur auf Grund der dem Bund als Teilhaber zugänglichen Unterlagen treffen.

Die Prüfung des BRH richtet sich nach Schulze-Wagner "nur gegen die Betätigung des Bundes in und gegenüber der Gesellschaft."¹⁾ Hinter dieser Formulierung, die in der Praxis des BRH eine weite Auslegung erfährt, verbirgt sich eine ausgedehnte - wenn auch meist mittelbare - Prüfungstätigkeit. Sie umfaßt in der Regel nicht nur eine kritische Stellungnahme zu allen im Zusammenhang mit Bundesbeteiligungen auftretenden haushalts- und gesellschaftsrechtlichen Fragen (z.B. ob die Vorschriften des § 48 entsprechend § 48 Abs 4 RHO auch im Konzernbereich ohne Abweichungen durchgesetzt wurden), sondern erstreckt sich auch auf Fragen materieller Bilanzanalyse sowie auf Einzelheiten der Wirtschaftsführung und Geschäftspolitik. Geschäftsführung und Geschäftspolitik der Unternehmen sind zwar nach dem strengen Wortlaut des Gesetzes formell einer Nachprüfung durch den BRH entzogen, sie werden aber anläßlich der Überprüfung der Tätigkeit der Bundesvertreter in den Gesellschaftsorganen insoweit mit erfaßt, als diese (etwa durch Bindung von Maßnahmen der Geschäftsführung an ihre Zustimmung) auf Geschäftsführung und Geschäftspolitik Einfluß nehmen können. Letztliches Prüfungsziel ist die Gewißheit, ob die Mittel des Bundes in den fraglichen Gesellschaften ordnungs- und rechtmäßig bewirtschaftet wurden und demgemäß das ihnen entsprechende Bundesvermögen erhalten blieb.

Die Prüfung als solche wird - wie bereits angedeutet - an Hand der dem Bund zur Verfügung stehenden Unterlagen, die regelmäßig über alle interessierenden Einzelheiten und die Tätigkeit der Bundesvertreter in den Unternehmen informieren, vorgenommen. Die in der RHO

¹⁾Schulze-Wagner a.a.O., Erläuterungen zu Abschnitt IVa RHO

an den BRH gerichtete Empfehlung, bei seiner Prüfung nach kaufmännischen Grundsätzen vorzugehen, findet jedoch keine nähere Umschreibung. Eine Begriffsdefinition bereitet auch größte Schwierigkeiten. Vialon¹⁾ meint, der Rechnungshof sei angewiesen, im Geiste der Wirtschaft zu prüfen und die in vergleichbaren Unternehmen bestehenden kaufmännischen Usancen zu beachten. Es sollen also nicht ausschließlich Grundsätze öffentlicher Verwaltungsstellen maßgebend sein, wenn auch die Herkunft der Mittel aus Steuergeldern in vielen Punkten die Einhaltung solcher Prinzipien erforderlich macht. So richtet z.B. der Bundesrechnungshof bei seinen Prüfungen fast regelmäßig sein Augenmerk auch auf die Frage, inwieweit private Bereicherungen aus öffentlichen Mitteln stattgefunden haben können.

Von großer praktischer Bedeutung ist § 113 Abs 2 RHO. Danach kann der BRH eine Ergänzung der haushaltsrechtlichen Prüfung des Abschlußprüfers verlangen, jedoch nicht unmittelbar in das zwischen der Gesellschaft und dem Fachminister als Vertreter der Gesellschafterin Bundesrepublik bestehende Rechtsverhältnis eingreifen, d.h. er muß sich zwecks Ergänzung der Prüfung des Abschlußprüfers an den Fachminister wenden, welcher seinerseits unter Beachtung seiner Bindung an Satzungsbestimmungen oder sonstige Vereinbarungen das Erforderliche veranlassen wird. In aller Regel werden die Unternehmen bereit sein, auf Ansuchen des Fachministers die gewünschten zusätzlichen Aufklärungen zu geben. Eine Nachprüfung sollte aber, außer in ganz dringenden Fällen (etwa bei der Frage, inwieweit sich Vorstandsmitglieder oder leitende Angestellte schadens-

¹⁾ vgl. Vialon "Haushaltsrecht" a.a.O., Seite 471 (Erläuterung zu § 113 RHO, Text 4)

ersatzpflichtig gemacht haben), zweckmäßig erst in Verbindung mit der nächsten Abschlußprüfung vorgenommen werden.

Sofern die Satzungen der Gesellschaften oder entsprechende Sondervereinbarungen es zulassen, sieht § 113 Abs 3 RHO die Möglichkeit unmittelbarer Rechnungshofprüfungen vor. Der Gesetzgeber spricht von einer Einsicht in den Betrieb und in die Bücher und Schriften der Gesellschaft. Da aber weder in der grundlegenden Vorschrift des § 48 RHO, noch in den übrigen Vorschriften des Abschnitts IVa RHO eine Anweisung an die Bundesverwaltung zur satzungsmäßigen oder andersartigen Durchsetzung unmittelbarer Rechnungshofprüfungen zu finden ist, muß angenommen werden, daß derartige Prüfungen eine Ausnahme bilden sollen. Trotzdem wird der Bund, wenn für ihn die Möglichkeit der Vereinbarung direkter Rechnungshofprüfungen gegeben ist, etwa weil die anderen Gesellschafter sich passiv verhalten oder er sämtliche Anteile besitzt, von einer Ausweitung seiner Prüfungsrechte gern Gebrauch machen. Ob es dann auch zu einer tatsächlichen Ausübung der vereinbarten Prüfungsrechte kommt, ist eine andere Frage, deren Beantwortung von den jeweiligen Verhältnissen abhängt. Es ist zwar einzuräumen, daß direkte Prüfungen für die Urteilsbildung des Bundesrechnungshofes bedeutsam sind, da er auf diese Weise bestimmte Vorgänge oder Gebiete an Hand der Originalunterlagen selbst beurteilen und mit den Beteiligten persönlichen Kontakt aufnehmen kann, doch lassen sich Doppelprüfungen nur selten vermeiden, was unbedingt gegen die tatsächliche Ausübung unmittelbarer Prüfungsrechte des BRH spricht. Ein weiterer Gesichtspunkt gegen unmittelbare BRH-Prüfungen ist die Tatsache der Vor-
nahme regelmäßiger Abschluß- und Zwischenprüfungen im

Rahmen der ersten Verfahrensstufe sowie periodischer Prüfungen der Finanzverwaltung. Sie belasten die betroffenen Gesellschaften ohnehin in nicht geringem Maße und behandeln in aller Regel die den BRH interessierenden Fragen mit.

Wichtig ist, daß auch eine unmittelbare Prüfung des BRH keine umfassende Prüfung der Rechnungslegung einer Gesellschaft, etwa im Sinne des Aktienrechts, sein kann, sondern daß sie sich nach dem Wortlaut des Gesetzes lediglich auf die Betätigung des Bundes als Gesellschafter erstreckt. In kleineren Unternehmen, die einer Pflichtprüfung nicht unterliegen, kann die Prüfung des BRH einer solchen jedoch in gewissem Umfang nahe kommen.

Von der ihm nach § 113 RHO obliegenden Prüfung kann der BRH nach § 115 RHO absehen und auch auf die Vorlage von Unterlagen nach § 112 RHO verzichten. Davon dürfte lediglich bei kleineren Gesellschaften, unbedeutenden Beteiligungen oder in den (seltenen) Fällen, in denen der BRH selbst durch beauftragte Vertreter im Kontrollorgan vertreten ist, Gebrauch gemacht werden. Voraussetzung für diesen Verzicht ist aber, daß sich der BRH vorher ein ausreichendes Bild über die wirtschaftlichen Verhältnisse in der fraglichen Gesellschaft gemacht hat. Weiterhin ist von Bedeutung, daß durch den Verzicht im Sinne von § 115 RHO, der regelmäßig nur widerruflich ausgesprochen wird, die Prüfung des Fachministers nicht berührt wird.

Nach Abschluß des dreistufigen Prüfungsverfahrens berichtet der Bundesrechnungshof dem Parlament und der Öffentlichkeit gemäß § 107 Abs 2 RHO über seine Feststellungen anläßlich der Prüfung der wirtschaftlichen

Betätigung des Bundes in Unternehmen mit eigener
Rechtspersönlichkeit.

T E I L I I I

=====
Prüfungstechnische Sonderverhältnisse bei Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen der Bund beteiligt ist.
=====

A. Vorbemerkungen.

Während in Teil II auf Fragen des Prüfungs r e c h t s (Aufbau und Ablauf des dreistufigen Prüfungsverfahrens) näher eingegangen wurde, behandelt Teil III ausschließlich Fragen der Prüfungs t e c h n i k, wobei der Begriff "Technik" eine weite Auslegung erfährt.

Im Gegensatz zu Teil II wird in Teil III jedoch nur die Prüfung in der ersten Verfahrensstufe eingehend dargestellt, weil Unterlagen über die rein prüfungstechnische Durchführung in den behördlichen Verfahrensstufen der Öffentlichkeit nicht zugänglich sind. Anschließend wird aber unter Abstellung auf die bereits behandelten prüfungsrechtlichen Vorschriften sowie die Tätigkeit interner Beteiligungs- und Revisionsabtei-

lungen bei straff organisierten rein privatwirtschaftlichen Konzernen auf die theoretischen Möglichkeiten derartiger Prüfungen eingegangen.

Die Aufgabenstellung für Teil III besteht also bei dieser zwangsläufigen Beschränkung im wesentlichen darin, die technischen Besonderheiten der bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung durch den Wirtschaftsprüfer vorzunehmenden haushaltsrechtlichen Prüfung (= erweiterte Abschlußprüfung - vgl. Seite 44) im Vergleich zu der bei von Bundeseinflüssen freien (Aktien-) Gesellschaften lediglich durchzuführenden aktienrechtlichen Pflichtprüfung (= reguläre Abschlußprüfung) darzustellen und zu erläutern.

Die zu behandelnden Besonderheiten (Erweiterungen) umfassen diejenigen Prüfungshandlungen und Berichtsfeststellungen, die durch die bereits in Teil II erwähnten Prüfungsrichtlinien des Bundes (vgl. Seite 41 u. und S. 46 Abs 3) über die reguläre Pflichtprüfung hinaus zusätzlich gefordert werden und insgesamt gesehen auf eine Beurteilung der Geschäftsführung von Unternehmen mit Beteiligung des Bundes zielen.

B. Festsetzung und Zustellung von Richtlinien für die Prüfung von Unternehmen mit Beteiligung des Bundes.

Wie bereits auf Seite 41, 1 ff im einzelnen ausgeführt, soll die Beteiligung des Bundes an Unternehmen privater Rechtsform davon abhängig gemacht werden, daß deren Geschäftsführung durch einen dem zuständigen Fachminister genehmen und mit Einverständ-

nis des Präsidenten des BRH gewählten sachverständigen Prüfer (= WP oder WP-Gesellschaft) geprüft werden darf (Prüfung der 1. Verfahrensstufe gemäß § 48 Abs 2 RHO in Verbindung mit § 110a RHO). Der Fachminister ist befugt, für die Durchführung dieser Prüfung bestimmte Richtlinien festzusetzen, die zwischen ihm und dem Präsidenten des BRH abzustimmen sind. Dadurch ist dem Präsidenten des BRH eine Einflußnahmemöglichkeit auf die materielle Ausgestaltung der Prüfungsrichtlinien gegeben.

Von seinem Recht, Prüfungsrichtlinien festsetzen zu dürfen, hat der Fachminister (in diesem Fall der Finanzminister) erstmals im Jahre 1925 und - mit Wirkung für die derzeit durchzuführenden Prüfungen - unter dem 17. November 1941 durch eine Neufassung der früheren Richtlinien (Rundschreiben des damaligen RdF - F 3052 - 74 I) erneut Gebrauch gemacht. Die z. Zt. gültigen Richtlinien von 1941, deren offizielle Bezeichnung "Richtlinien für die Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen das Reich (= der Bund oder die Länder) unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, durch sachverständige Prüfer" lautet, werden auch als sog. "Allgemeine Prüfungsrichtlinien" bezeichnet.

Ergänzend zu den "Allgemeinen Prüfungsrichtlinien" werden in letzter Zeit in zunehmendem Umfang auch besondere (= zusätzliche), speziell auf das zu prüfende Unternehmen abgestellte Richtlinien erlassen, welche vornehmlich die Aufgaben des jeweiligen Unternehmens sowie seine mit dem Bund geschlossenen Verträge u.ä. berücksichtigen. Die "Besonderen Prüfungsrichtlinien" halten sich aber im allgemeinen

an die vom Bund (BRH) herausgegebenen "Mantelrichtlinien", die gleichsam als Grundschema für die Aufstellung besonderer Prüfungsrichtlinien geschaffen wurden. In sehr vielen Fällen entsprechen die den Unternehmen mitgeteilten "Besonderen Prüfungsrichtlinien" den Mantelrichtlinien wörtlich.

Die Überwachung der Einhaltung der Richtlinien wird dem Fachminister gemäß § 110a Abs 2 RHO ausdrücklich zur Aufgabe gemacht. Auch seitens des BRH wird auf die Beachtung der Richtlinien besonderer Wert gelegt, weil die danach erstatteten Prüfungsberichte eine sehr wesentliche Unterlage für die behördlichen Prüfungen in den Verfahrensstufen zwei und drei bilden.

Nach bestehender behördlicher Praxis werden die Allgemeinen und Besonderen Prüfungsrichtlinien dem bestellten Abschlußprüfer nicht zugestellt, sondern den zu prüfenden Unternehmen vom zuständigen Fachminister mit dem Bemerken zugesandt, daß sie dem Abschlußprüfer vorzulegen und von ihm zu beachten sind.¹⁾ Daraus ergibt sich, daß die im Einzelfall vorliegenden Prüfungsrichtlinien dem Prüfer nicht zwangsläufig bekannt werden, sondern ihr Vorhandensein durch ihn erfragt werden muß. Im allgemeinen wird das Vorhandensein von Prüfungsrichtlinien - wenigstens der Allgemeinen Richtlinien -

¹⁾ Die Untergesellschaften von Konzernen erhalten die Allgemeinen und Besonderen Prüfungsrichtlinien in aller Regel über ihre Obergesellschaft, also nicht direkt vom Fachminister. Da sie oftmals nicht jedes Jahr, sondern in größeren Abständen turnusmäßig geprüft werden, wird der Prüfer zweckmäßig in seinem Bericht über die bei der Obergesellschaft vorgenommene Prüfung angeben, welche Untergesellschaften auf Grund der Richtlinien geprüft und welche nicht geprüft wurden.

aber vermutet werden können, wenn ein satzungsmäßiges Prüfungsrecht gemäß § 48 Abs 2 RHO besteht, oder wenn eine mehr als 25%ige Beteiligung der öffentlichen Hand an einem bedeutsamen Unternehmen vorliegt (weil in diesem Fall meist eine Prüfung auf Grund der Richtlinien auch ohne Verankerung in der Satzung vereinbart worden ist).

Zur Absicherung des Prüfers und zwecks Unterrichtung der in den Verfahrensstufen zwei und drei prüfenden Behörden sind die vom Prüfer beachteten Richtlinien in seinem Bericht zu erwähnen bzw. Fehlanzeige zu erstatten.¹⁾

Da Fälle bekannt sind, in denen die Prüfungsrichtlinien des Bundes nicht angewendet worden sind, weil sie dem Prüfer von den Unternehmensleitungen nicht oder nicht rechtzeitig ausgehändigt wurden, wäre es aus Sicherheitsgründen wünschenswert, entweder eine Aufnahme der Prüfungsrichtlinien in die Vollständig-

1) Dafür kommen etwa Formulierungen nachstehender Art in Betracht:

"Bei unserer Prüfung haben wir (wie bisher) auch die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien sowie die vom BdF aufgegebenen Besonderen Richtlinien für die Prüfung der berücksichtigt"

oder

"Bei unserer Prüfung haben wir die gemäß § 48 RHO vom BdF aufgestellten Allgemeinen Prüfungsrichtlinien sowie die für die Prüfung der als Unternehmen mit mittelbarer Bundesbeteiligung erteilten Besonderen Richtlinien beachtet. Sie wurden uns von der Geschäftsleitung anlässlich der vorjährigen Abschlußprüfung übergeben".

keitserklärung zu erwägen, oder die einem Unternehmen erteilten Prüfungsrichtlinien nicht nur diesem, sondern gleichzeitig auch dem jeweils gewählten Abschlußprüfer zuzustellen. Bedeutende verwaltungsmäßige Schwierigkeiten dürften mit der letzteren Handhabung nicht verbunden sein, da die Prüfung von Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung ohnehin meist mehrere Jahre durch den gleichen Prüfer vorgenommen wird.

C. Zweck und Bedeutung der Prüfungsrichtlinien des Bundes im Rahmen des haushaltsrechtlichen Prüfungsverfahrens.

Die in Teil II besprochene, dem Prüfer generell gestellte Aufgabe, die Geschäftsführung von Unternehmen mit Beteiligung des Bundes zu prüfen, ist unter dem Gesichtspunkt der praktischen Prüfungsdurchführung relativ sehr problematisch, weil sich daraus noch keine brauchbaren Kriterien für die im einzelnen zu behandelnden Fragen ergeben. Der Begriff "Prüfung der Geschäftsführung" bedurfte daher einer Ausfüllung, welche durch die Prüfungsrichtlinien des Bundes und die dort für die Prüfung gezogenen Grenzen gegeben wird.

Demgemäß stellen die Prüfungsrichtlinien eine Art Arbeitsanweisung für den Abschlußprüfer dar, nämlich in dem Sinne, daß sie ihm im Hinblick auf die nachgeschalteten Verfahrensstufen gewisse Schwerpunkte für seine Tätigkeit aufzeigen. Insoweit besteht - wenn auch auf unterschiedlicher Ebene - eine gewisse Ähnlichkeit mit dem Eingehen des aktienrechtlichen Abschlußprüfers auf spezielle Feststellungs- und Unterrichtungswünsche des AR, der oftmals bestimmte, ihn im Rahmen seiner durch

das Aktienrecht geschaffenen Prüfungsrechte und -pflichten interessierende Fragen durch den Prüfer klären läßt.

Die Prüfungsrichtlinien sollen eine für sämtliche Privatunternehmen mit Bundesbeteiligung materiell gleichartige Prüfung und Berichterstattung sicherstellen, ohne damit jedoch einen "Einheitsbericht" zu schaffen. Letzteres ergibt sich aus der Erteilung zusätzlicher Richtlinien (nach dem Mantelrichtlinien-Schema), die auf betriebsindividuelle Verhältnisse abgestellt sind und eine Unterrichtung der in den folgenden Verfahrensstufen prüfenden Behörden über sie speziell interessierende Fragen zur Aufgabe haben.

Im Ergebnis bezwecken sowohl die Allgemeinen als auch die Besonderen Prüfungsrichtlinien die Prüfung von Unternehmen, an denen der Bund beteiligt ist, sowie die Berichterstattung über diese Prüfung so umfassend zu gestalten, daß die am Prüfungsergebnis interessierten Stellen ohne Schwierigkeiten zu einem begründeten Urteil darüber kommen können, ob die Geschäfte des Unternehmens im abgelaufenen Geschäftsjahr ordnungsmäßig sowie mit der erforderlichen Sorgfalt und der gebotenen Wirtschaftlichkeit geführt worden sind.

Hinsichtlich des Prüfungsumfangs und des Umfangs der Berichterstattung im einzelnen vgl. Seite 76, E ff. Insgesamt gesehen muß sich der Prüfer einen vollständigen Einblick in das Geschäftsgebaren des Unternehmens verschaffen und darüber entsprechend berichten (vgl. Seite 77). Es besteht insbesondere eine Berichterstattungspflicht über erkennbare, offensichtliche Fehldispositionen, ungewöhnlich riskante sowie nicht in Übereinstimmung mit der Satzung, AR- oder

Gesellschafterbeschlüssen abgewickelte Geschäfte. Das Ausmaß der stichprobenweisen Prüfungen ist wie bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung in das pflichtgemäße Ermessen des Prüfers gestellt. Auf die in den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien ausdrücklich vorgesehenen Zwischenprüfungen während des Geschäftsjahres zur Vorbereitung der Abschlußprüfung wird in einem besonderen Abschnitt (vgl. Seite 171 ff) eingegangen.

D. Örtlicher und sachlicher Anwendungsbereich der Prüfungsrichtlinien des Bundes.

Der örtliche Anwendungsbereich der Prüfungsrichtlinien erstreckt sich auf das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland und Westberlin.

Der sachliche Anwendungsbereich der Prüfungsrichtlinien deckt sich mit dem der Schutzvorschriften des § 48 RHO (vgl. Seite 49 Abs 2), d.h. er umfaßt alle Unternehmen, die einer Prüfung nach dem Haushaltsrecht unterliegen.

E. Die sich durch die Anwendung von Prüfungsrichtlinien des Bundes im Vergleich zur aktienrechtlichen Pflichtprüfung ergebenden Erweiterungen des Prüfungsumfangs.

Um Wiederholungen zu vermeiden und Gemeinsames und Besonderes deutlich herauszustellen, werden die Erfordernisse der Allgemeinen und Besonderen Prüfungsrichtlinien gemeinsam erläutert.

Der an den Beginn der Allgemeinen Prüfungsrichtlinien
gestellte Leitsatz

"Die Geschäftsvorgänge und die wirtschaftlichen Verhältnisse des geprüften Unternehmens müssen in dem Bericht so eingehend dargestellt werden, daß die Stellen, denen der Bericht vorzulegen ist, umfassend unterrichtet werden und sich ohne Schwierigkeiten ein eigenes Urteil bilden können."

verdient insbesondere wegen seiner Abstellung auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des zu prüfenden Unternehmens sowie seiner Forderung nach ausführlicher Berichterstattung Beachtung. Letztere darf aber nur in dem Sinn verstanden werden, daß das Wesentliche so erschöpfend und vollständig dargestellt wird, daß sich der Berichtsleser ein eigenes, begründetes Urteil bilden kann,¹⁾ wobei allerdings festzustellen ist, daß bei Unternehmen, an denen der Bund beteiligt ist, die Interessen der Berichtsempfänger nicht immer gleich gelagert sind. Während nämlich der AR regelmäßig nur in sehr knapper Form über Prüfungsergebnisse unterrichtet werden will, deren Kenntnis für seine Überwachungs- und Kontrollpflicht gemäß §§ 95, 96 AktG von Interesse ist, wünschen der zuständige Fachminister und der BRH im allgemeinen auch Angaben über weniger wichtig erscheinende Tatbestände und Zusammenhänge, so daß insoweit u.U. eine gewisse Interessenkollision besteht, auf die der Prüfer bei der Abfassung seines Berichts Rücksicht zu nehmen hat. Es empfiehlt sich deshalb eine besondere Aufteilung des Berichtsstoffes, auf die auf Seite 177, F eingegangen wird.

Läßt sich auf Grund der Sachlage und der vorhandenen Unterlagen zu bedeutsamen Maßnahmen der Geschäftsfüh-

¹⁾ Hinweise auf frühere Berichte sind zulässig, wenn der Überblick dadurch nicht verloren geht.

rung noch keine abschließende Stellungnahme des Prüfers geben, so ist zunächst der Tatbestand als solcher darzulegen und in Folgeberichten der Fortschritt in der Behandlung der noch offenen Fragen zu erläutern.

1. Allgemeine Angaben.

Die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien geben zunächst Anweisungen für den Inhalt des einleitenden Berichtsteiles. Sie werden nachfolgend in der Form besprochen, daß - ausgehend von dem Text der Anweisung, der jeweils vorangestellt wird - lediglich erläuterungsbedürftige Besonderheiten im Vergleich zu regulären Abschlußprüfungen herausgestellt, die für letztere geltenden Erfordernisse also als bekannt vorausgesetzt werden.

Der bereits erreichte hohe Stand und die ständige Fortentwicklung der WP-Berufsgrundsätze durch den Berufsstand haben dazu geführt, daß die von den Prüfungsrichtlinien geforderten oder ähnliche Angaben in guten Berichten über die Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften ohne Bundesbeteiligung häufig ebenfalls gebracht werden. Ein Unterschied besteht lediglich darin, daß es dort f r e i w i l l i g und je nach Auffassung des Prüfers mehr oder minder ausführlich geschieht, während im Rahmen der um die Prüfung der Geschäftsführung erweiterten Abschlußprüfung bei Gesellschaften mit Bundesbeteiligung eine Berichterstattungs p f l i c h t gegeben ist, die sich auf ganz bestimmte, genau umgrenzte Einzelangaben erstreckt und insoweit - abgesehen von der textlichen Seite - der individuellen Gestaltung durch den Prüfer entzogen ist.

Die zu besprechenden Einzelangaben sind selbstverständlich nicht bei jeder Prüfung zu machen. Es ist vielmehr zwischen Erstprüfungen (erstmaligen Prüfungen überhaupt oder erstmaligen Prüfungen infolge Prüferwechsels) und laufenden Prüfungen zu unterscheiden, wobei bei laufenden Prüfungen und Erstprüfungen infolge Prüferwechsels - sofern bereits früher ausreichende Angaben gemacht wurden, lediglich noch auf zwischenzeitliche Veränderungen einzugehen ist. Wird weiterhin - wie das in den Prüfungsrichtlinien vorgesehen ist - dem Bericht des Prüfers jeweils gleich der Geschäftsbericht beigelegt, so erübrigen sich darüberhinaus solche Angaben, die bereits dort ausreichend gebracht sind, z.B. über die Zusammensetzung des Vorstands und der Aufsichtsorgane, Fragen der Unternehmens- und Betriebsorganisation, Behandlung geplanter Investitionen und ihrer Finanzierung usw. Nach hier vertretener Auffassung genügt in einem solchen Fall ein kurzer Hinweis im Bericht des Prüfers auf diese als richtig befundenen Angaben des Geschäftsberichts.

Folgende Einzelangaben sind vorgeschrieben:

1. "der Inhalt des Prüfungsauftrags, ein Hinweis auf die Anwendung der Prüfungsrichtlinien und die Dauer der Prüfung;"

Im Zusammenhang mit der Nennung der Prüfungsdauer ist auch auf Zwischenprüfungen zur Vorbereitung der Abschlußprüfung (vgl. Seite 171 ff) sowie etwaige Sonderprüfungen einzugehen. Die vorgenommenen Formalprüfungen werden zweckmäßig in einem "Verzeichnis rechnerischer und vergleichender Prüfungen", das dem Bericht als Anlage beigegeben wird, genannt.

Der Verwertung der Prüfungsergebnisse interner Revisionsstellen kommt im Rahmen der erweiterten Abschlußprüfung besondere Bedeutung zu, sofern sie von entsprechend qualifizierten und unabhängigen Kräften erarbeitet wurden, so daß hinreichende Gewähr für Richtigkeit gegeben ist. Eine gute Innenrevision kann nämlich den WP durch Vorwegnahme gewisser notwendiger Formalprüfungen, die im einzelnen festzulegen sind, stark entlasten, so daß ihm für eine intensive Prüfung der Geschäftsführung mehr Zeit verbleibt. Zweckmäßig werden aber die Bereiche, für welche Feststellungen der Innenrevision verwertet wurden, im Prüfungsverzeichnis ebenso genannt, wie Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen, die nicht unmittelbar, sondern nur auf Grund von Unterlagen bei der Muttergesellschaft geprüft worden sind.

2. Angaben über "die rechtlichen Verhältnisse des Unternehmens einschließlich seiner Zugehörigkeit zu Verbänden, Kartellen und Syndikaten sowie etwaige Beteiligungen;"

Hier werden regelmäßig genannt:

- a) Wichtige Satzungsbestimmungen, z.B. Gegenstand des Unternehmens, Höhe des Grund-, Stamm- oder Kuxenkapitals etc. sowie Kapitaländerungen, Bestimmungen über den Jahresabschluß, Bestimmungen, die die Geschäftsführung des Vorstands einschränken (in der Mehrzahl der Fälle werden hierfür jedoch AR-Beschlüsse vorliegen).

Sind bestimmte Vorstandsgeschäfte genehmigungspflichtig (vgl. Seite 27, Abs 2), so empfiehlt sich eine Anlage über die im geprüften Geschäftsjahr ab-

geschlossenen und vom AR genehmigten Rechtsgeschäfte. Sie kann mit einem Verzeichnis der vom AR abgehaltenen Sitzungen verbunden werden.

- b) Ob der Vorjahresabschluß ordnungsmäßig verabschiedet (festgestellt) und dem Vorstand und dem Kontrollorgan Entlastung erteilt wurde.
- c) Die Besetzung des Vorstands, der Kreis der leitenden Angestellten (Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte) sowie die Besetzung des Kontrollorgans und seiner Ausschüsse.¹⁾
- d) Ob und wie oft der AR seitens des Vorstandes im abgelaufenen Geschäftsjahr über den Gang der Geschäfte und die Lage des Unternehmens (schriftlich) unterrichtet worden ist und ob der Vorstand dem Vorsitz der AR oder seinem Stellvertreter bei wichtigem Anlaß berichtet hat (vgl. § 81 AktG und Seite 34, Abs 2).
- e) Wichtige Lieferverträge (Bezugs- und Abnahmeverträge) unter Angabe ihrer Laufzeit.

Daneben ist auf die wirtschaftliche Verflechtung des Unternehmens einzugehen. Hierzu gehören auch abgeschlossene und beabsichtigte Organverträge, Interessengemeinschafts- oder Gewinnpoolungsverträge sowie die Offenlegung der Konzernverflechtung.

¹⁾ Nach Ablauf ihrer Amtszeit ist auf die ordnungsmäßige Wiederbestellung der Vorstandsmitglieder zu achten. Analoges gilt für Mitglieder des Kontrollorgans.

3. Angaben über den "Betriebsaufbau, soweit dies zur Erlangung eines allgemeinen Überblicks erforderlich ist;"

Da der Prüfer keinen betriebstechnischen Bericht - Institutionsbericht/Situationsbericht - zu erstatten hat, genügen regelmäßig allgemein gehaltene Angaben über wesentliche Gegebenheiten, etwa über die einzelnen Betriebsstätten und ihre Ausstattung (Kapazität), ihre Arbeits- oder Erzeugungsprogramme sowie über die Beschaffungs- und Absatzorganisation. An dieser Stelle können auch Investitionsvorhaben und ihre Finanzierung besprochen werden.

4. "eine kurze Darstellung des Rechnungswesens unter Einschluß der Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung;"

Darstellungsobjekt sind der Aufbau (Glieder des Rechnungswesens, angewendete Verfahren, personelle und sachliche Ausstattung, Zuständigkeiten) und der Ausführungszustand (Güte des Arbeitsablaufs, Rückstände, Handhabung des Belegwesens, Einhaltung gesetzlicher Ordnungsvorschriften) der Organisation des Rechnungswesens. Dabei gilt, daß auch der sachverständige Prüfer des Haushaltsrechts - ebenso wie der Abschlußprüfer - nicht Organisator ist und auch grundsätzlich nicht als solcher auftreten soll. Er hat jedoch die Organisation des Rechnungswesens zwecks Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und - über die allgemeinen Berufsgrundsätze zum Teil hinausgehend - der Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung daraufhin zu untersuchen, ob es zur Schaffung richtiger Zahlenergebnisse geeignet ist und dabei nicht offenkundig unrationelle Wege beschritten werden. Das ist insbesondere für solche Bereiche wichtig, bei denen die Zuver-

lässigkeit der Ergebnisse von der Güte der Organisation abhängt und dann, wenn infolge zunehmenden Umfangs der Abrechnungsvorgänge eine ausreichende Erfassung durch Direktprüfungen nicht mehr gewährleistet ist. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu achten, daß das Rechnungswesen die Erfordernisse erfüllt, die nach dem Stand der Entwicklung bei dem geprüften Unternehmen erwartet werden müssen.

5. Angaben über den "Umfang des Bundesinteresses an dem Unternehmen
 - a) durch Beteiligung am Grund- oder Stammkapital,
 - b) durch Bundesdarlehen,
 - c) durch Bundesbürgschafts-, Gewähr- oder sonstige, ähnlichen wirtschaftlichen Zwecken dienende Verträge,
 - d) durch sonstige Bundeshilfe (z.B. Zinszuschüsse);"

Hierzu sind besondere Bemerkungen nicht zu machen.

Dies gilt auch für die folgenden Punkte 6. bis 8., wo zu nennen sind:

6. "der Umfang der geschäftlichen Betätigung auf dem Hauptgebiet des Unternehmens im In- und Ausland unter getrennter Anführung der Inlands- und Auslandsumsätze im geprüften Geschäftsjahr und im Vorjahr;"

7. "Vorgänge besonderer Art bei Geschäften, die zwar nach der Satzung zulässig sind, aber außerhalb des alltäglichen Geschäftsverkehrs des Unternehmens liegen (Nebengeschäfte, Hilfgeschäfte);"
- vgl. auch Seite 17, Abs 2 -

8. "die Betätigung des Unternehmens außerhalb der satzungsmäßigen Aufgaben;"

9. "die Aufwendungen für soziale Einrichtungen zugunsten der Betriebsangehörigen sowie für Einrichtungen, die dem gemeinen Wohl dienen (§ 77 AktG);"

Aus dem Hinweis auf die Vorschriften des AktG hinsichtlich der Gewinnbeteiligung von Vorstandsmitgliedern leitet sich der rechtspolitische Zweck dieser Angabe ab, dem Fachminister und dem BRH einen Maßstab für die Höhe gewisser vertraulicher Bezüge von Mitgliedern der Geschäftsleitung zu geben (vgl. § 77 Abs 3 AktG).

Zwecks Verbesserung der Lesbarkeit der Berichte sollten etwa erforderliche umfangreichere Einzelangaben zu den genannten Punkten in Form von Anlagen gebracht und im Bericht selbst lediglich abschließende Stellungnahmen mit entsprechenden Hinweisen gegeben werden. Für die Darstellung in Anlagen sind in diesem Zusammenhang insbesondere geeignet: die Zusammensetzung der Gesellschaftsorgane, die vom Kontrollorgan abgehaltenen Sitzungen und dort genehmigten Geschäfte, Angaben über den Betriebsaufbau und das Rechnungswesen sowie den Umfang der vorgenommenen Prüfungen.

Die besprochenen Erfordernisse der Allgemeinen Richtlinien werden in den Mantelrichtlinien unter Verzicht auf eine kasuistische Aufzählung allgemein umschrieben, ohne daß dadurch inhaltliche Abweichungen gegeben wären. Gefordert wird ein ausreichender Überblick über die rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen des Unternehmens sowie über dessen Betätigung im Berichtsjahr.

2. Stellungnahme zum Geschäftsbericht.

Die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien und die Besonderen Richtlinien nach dem Mantelrichtlinienschema verlangen vom Prüfer eine Stellungnahme zum Inhalt des von der Leitung des Unternehmens erstatteten Geschäftsberichts, soweit dies nach den Unterlagen des Unternehmens möglich ist.

Danach wird für Unternehmen mit Beteiligung des Bundes abweichend von den Bestimmungen des Aktienrechts eine Prüfung des Geschäftsberichts verlangt, die nicht nur den sogenannten Erläuterungsbericht, sondern (mit obiger Einschränkung) auch die übrigen, die Jahresrechnung nicht berührenden Feststellungen (insbesondere des Lage- und Sozialberichts) umfaßt. Derart weitgehende Prüfungspflichten sind dem Aktienrecht fremd. Nach den Vorschriften der §§ 135 Abs 1, 139 Abs 1 und 140 Abs 1 AktG hat der Prüfer lediglich den Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluß erläutert, zu prüfen, nicht dagegen den Lage- und Sozialbericht, unbeschadet allerdings des in § 140 Abs 3 AktG verankerten Grundsatzes, daß dem Prüfer die Testaterteilung dann nicht bzw. nicht uneingeschränkt zugemutet werden kann, "wenn der Geschäftsbericht, soweit in ihm der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft dargelegt sind, offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft erweckt, die geeignet ist, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen."¹⁾ Die Möglichkeit der Testateinschrän-

¹⁾ "Beschränkte Pflicht zur Prüfung des Lageberichts"
- vgl. WP-Jahrbuch 1954, Seite 361

kung oder -verweigerung wegen falscher Lagedarstellung im Geschäftsbericht bedingt naturgemäß eine vorherige Prüfung, so daß also -obwohl nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Aktiengesetzes nur der Erläuterungsbericht zu prüfen und in das Testat mit einzubeziehen ist - auf diesem Umweg auch bereits bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung eine kritische Würdigung des Lageberichts in Betracht kommt.¹⁾

Bei der praktischen Anwendung der für die Prüfung des Geschäftsberichts nach dem Haushaltsrecht maßgebenden und - wie oben bereits dargestellt - wesentlich weitergehenden Prüfungsrichtlinien, ergeben sich jedoch gewisse Schwierigkeiten daraus, daß wegen ihres relativ sehr allgemein gehaltenen Textes eine exakte Abgrenzung des Pflichtumfangs der vorzunehmenden Prüfung nicht möglich ist und darüber hinaus gewisse Zweifel aufkommen, ob die hier erhobenen Forderungen in dieser Form vom Bund tatsächlich gewollt sein können.

Nach dem Wortlaut der Richtlinien könnte nämlich angenommen werden, daß auch solche Angaben des Geschäftsberichts einer Nachprüfung unterliegen sollen, die nicht aus dem Jahresabschluß zu entnehmen oder wenigstens abzuleiten sind, sondern lediglich auf statistischen oder sonstigen Unterlagen des Unternehmens beruhen, kontenmäßig also nicht festgehalten sind (z.B. allgemeine Angaben, graphische Darstellungen, Diagramme und dgl. m.). Abgesehen von dem mit ihrer Prüfung verbundenen, kaum zu vertretenden Zeitaufwand, sind derartige Angaben einer Nachprüfung schon deshalb weitgehend entzogen, weil diese eine Beurteilung

¹⁾ Wegen Einzelheiten vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer a.a.O., Gutachten Nr. 1/1953 des Hauptfachausschusses

der materiellen Richtigkeit der bei der Gesellschaft geführten Statistiken und dgl. mit einschließen müßte, andernfalls eine Gewähr für die ausgewiesenen (formell in aller Regel wohl richtig entwickelten) Zahlen nicht übernommen werden könnte. Weiterhin ist zu bedenken, daß - soweit nach den Unterlagen der Gesellschaft möglich - eine Prüfung des vollen Geschäftsbereichsinhalts u.U. eine Einschränkung des Umfangs der freiwilligen Berichterstattung des Vorstands zur Folge haben könnte, die den Wünschen des Bundes und der Öffentlichkeit nach weitgehender Publizität keinesfalls entsprechen dürfte.

In Ansehung der geschilderten Tatsachen sollte es deshalb ausreichend sein, den Prüfungsumfang für Geschäftsberichte von Unternehmen mit Beteiligung des Bundes abzugrenzen auf

den Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert,

den Lagebericht, ob er nicht ein falsches Bild vom Geschäftsverlauf und der Lage (= Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage) der Gesellschaft vermittelt sowie

alle übrigen Angaben, die ohne erheblichen Zeitaufwand und Mühewaltung aus den Konten des Unternehmens ermittelt werden können.

Zweckmäßig wird der Prüfer in seinem Bericht in geeigneter Form vermerken, welche Angaben des Geschäftsberichts aus den dargelegten Gründen keiner Nachprüfung unterzogen wurden.

Das gilt nicht nur für die Geschäftsberichte von Aktiengesellschaften mit Beteiligung des Bundes, sondern ebenfalls für alle von Unternehmen anderer Rechtsformen (freiwillig oder) auf Grund von Gesellschaftsverträgen erstattete Geschäftsberichte, da diese, sofern eine Beteiligung des Bundes vorliegt, von der Prüfungspflicht analog erfaßt werden (vgl. Seite 29,3 und Seite 32, b, Abs 3).

Die vorgeschlagene Handhabung dürfte mit dem Sinn der Prüfungsrichtlinien durchaus vereinbar sein und auch für die in den Verfahrensstufen zwei und drei mittelbar prüfenden Behörden, für welche die Geschäftsberichte der Gesellschaften gemäß § 112 RHO eine wesentliche Prüfungsunterlage bilden, namentlich auch im Hinblick auf die dadurch sichergestellte materielle Richtigkeit der Angaben, ausreichen.

Eine Verwirklichung der Forderung der Richtlinien, jeweils ein Exemplar des Geschäftsberichts dem Bericht des WP beizufügen, scheitert sehr häufig daran, daß viele Geschäftsberichte erst nach Erstattung des Prüfungsberichts (nämlich nach der AR-Sitzung, in der über die Feststellung des Abschlusses beschlossen wird) ihre endgültige Fassung erhalten.

3. Stellungnahme zur Bilanz.

a) Allgemeine Gesichtspunkte:

Im Gegensatz zu den Angaben für den einleitenden Teil des Berichts (vgl. Seite 78 Abs 2 ff), die zumindest in ähnlicher Form in guten Pflichtprüfungsberichten

ebenfalls zu finden sind, verlangen die Allgemeinen Richtlinien für die Stellungnahme des Prüfers zur Bilanz die Beachtung einer Reihe allgemeiner Gesichtspunkte, die weit über das bei der regulären Pflichtprüfung Geforderte hinausgehen. Nach dem Grad der Wichtigkeit gegliedert handelt es sich um folgende Feststellungen:

- aa) "Für sämtliche Bilanzposten ist anzugeben, ob in dem der Bilanz zu Grunde liegenden Inventar alle Vermögensgegenstände erfaßt worden sind."

Vom Prüfer wird also ein eindeutig p o s i t i v e s Urteil darüber gefordert, ob alle am Bilanzstichtag vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden¹⁾ vollständig erfaßt und bilanziert worden sind, womit dann auch gleichzeitig ein Ausgangspunkt für die Beurteilung der stillen Reserven (vgl. Seite 92, Abs 2 ff) gegeben wäre.

Auf diese Weise wird eine Verschiebung in der Beweislast bewirkt: Im Gegensatz zu § 135 Abs 2 AktG, wonach u.a. zu prüfen ist, ob der Jahresabschluß mit dem Bestandsverzeichnis und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, d.h. die in der Bilanz ausgewiesenen Werte sich aus den Büchern ergeben und darüber hinaus durch körperliche Bestandsaufnahmen, Registerauszüge, Depotbestätigungen, Saldenlisten und -bestätigungen und dgl. substantiell belegt sind, verlangen die Prüfungsrichtlinien umgekehrt - ausgehend von den konkreten Beständen, nicht von der Bilanz - den Nachweis, ob alle zum Stichtag vorhandenen Bestände vollständig inventarisiert und anschließend wertmäßig bis zur Bilanz entsprechend weiterverarbeitet worden sind.

¹⁾ Das ergibt sich aus dem Begriff des Inventars, worunter nach § 39 HGB zweifelsfrei eine Aufstellung sämtlicher Aktiv- und Passivposten zu verstehen ist.

Ohne im einzelnen auf Begriffsbestimmungen, das Verhältnis von Inventar und Bilanz und die Frage, ob und in welchem Umfang jährlich körperliche Aufnahmen bei den einzelnen Positionen (z.B. den Verschleißanlagen) möglich oder erforderlich sind, einzugehen, ist festzustellen, daß dieser Forderung der Allgemeinen Prüfungsrichtlinien in der Praxis kaum oder überhaupt nicht nachgekommen werden kann. Selbst wenn von dem Tatbestand bewußter Weglassung bestimmter buchungspflichtiger Geschäftsvorfälle abgesehen wird und auch Inventurfehler, wie Doppelaufnahmen, Auslassungen und Phantasieeintragungen, ausgeschlossen werden, bestehen eine Reihe von Schwierigkeiten, die einer Verwirklichung des erwähnten Erfordernisses der Allgemeinen Prüfungsrichtlinien entgegenstehen. Zu nennen wäre u.a. die Frage der Aktivierungspflicht, insbesondere der Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, die vornehmlich bei kapitalintensiven Großbetrieben, etwa der chemischen Industrie, mit laufenden Großreparaturen, Anlagenum- und -erweiterungsbauten von wesentlicher Bedeutung ist. Hierher gehört auch die durch die Steuergesetzgebung zugelassene sofortige Vollabschreibung "geringwertiger Wirtschaftsgüter", die oftmals - ohne vorher über die Bilanz geschleust worden zu sein - im Aufwand verschwinden und - nach hier vertretener Auffassung unzulässigerweise - dann nicht selten auch in der Zugangsliste (Inventar) nicht erfaßt werden, obwohl sie u.U. einen erheblichen Wert darstellen und schon deshalb wenigstens mengenmäßig kontrollierbar sein sollten. Analoges gilt, wenn bestimmte Vermögenswerte mit einem Festwert angesetzt werden, ohne intern exakt mengenmäßig erfaßt und verfolgt zu werden. In derartigen Fällen bleibt dem Prüfer nichts anderes übrig,

als anzugeben, daß die geringwertigen Wirtschaftsgüter bzw. die im Festwert zusammengefaßten Vermögenswerte nicht inventarisiert sind.

Weitere Schwierigkeiten bilden der bereits in mittleren Betrieben oftmals erreichte hohe Grad der Technisierung und des Kapitaleinsatzes sowie die Tatsache der Ausgliederung ganzer Betriebsstätten, die häufig nicht jedesmal örtlich geprüft werden. Dadurch wird dem Prüfer (namentlich bei Erstprüfungen) der tatsächliche Überblick und damit verbunden seine Fähigkeit, positive Aussagen über die vollständige Vermögens- und Schuldenerfassung machen zu können, nicht unwesentlich erschwert.

Auf Grund der erwähnten Schwierigkeiten erscheint es praktisch unmöglich, die von den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien geforderte Aussage betreffend die vollständige Erfassung aller Vermögenswerte und Schulden zu machen. Bestenfalls kann der Prüfer (negativ) erwähnen, daß seine Prüfung keine Anhaltspunkte dafür ergeben hat, daß zum Bilanzstichtag Vermögensgegenstände und Schulden vorliegen, die nicht im Inventar erfaßt und damit nicht in die Bilanz eingegangen sind (wobei allerdings vorausgesetzt ist, daß die im steuerlichen Sinne geringwertigen Wirtschaftsgüter sowie mit einem Festwert angesetzte Wirtschaftsgüter im Bestandsverzeichnis mengenmäßig geführt werden).

Um den dargelegten Schwierigkeiten zu entgehen und die Erfordernisse der Allgemeinen Richtlinien nicht unberücksichtigt lassen zu müssen, sollte deshalb unter Abstellung auf die praktischen Feststellungsmöglichkeiten des Prüfers ein Hinweis des Inhalts

genügen, daß nach dem auf Grund der Prüfung gewonnenen Eindruck die vorgelegten Bestandsverzeichnisse ordnungsmäßig erstellt wurden und daß der Vorstand durch Unterfertigung der Vollständigkeitserklärung schriftlich versichert hat, daß alle bilanzpflichtigen Vermögenswerte, Verpflichtungen und Wagnisse in der Bilanz berücksichtigt wurden.

ab) "Zur Bewertung der Vermögensgegenstände ist Stellung zu nehmen. Die stillen Reserven sind, soweit es möglich ist, bei den einzelnen Bilanzposten und an geeigneter Stelle insgesamt anzugeben."

Soweit die Erfordernisse der Allgemeinen Prüfungsrichtlinien. Ihre Verwirklichung ist in den Mantelrichtlinien¹⁾ ebenfalls vorgesehen, wobei neben der Kenntlichmachung der zum Bilanzstichtag bestehenden stillen Reserven (die Notwendigkeit ihrer Angabe folgt aus dem Hinweis auf die Allgemeinen Richtlinien) nach Möglichkeit auch eine "Bewegungsdarstellung" gegeben werden soll, also eine Unterrichtung über die Reservenbildung und -auflösung während des geprüften Geschäftsjahres. Insoweit sind die Forderungen der Mantelrichtlinien strenger. Die geforderte Stellungnahme zur Bewertung der Vermögensgegenstände stellt keine Besonderheit dar. Im Gegensatz dazu werden jedoch hinsichtlich der stillen Reserven vom Prüfer Angaben verlangt, die das Aktienrecht in diesem Umfang nicht kennt.

Der Nennung stiller Reserven stehen zwei Probleme entgegen, nämlich

1) "Die einzelnen Posten des geprüften Jahresabschlusses (der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung) sind unter Zugrundelegung der Richtlinien vom 17.11. 1941 ausreichend zu gliedern und zu erläutern. Die Bildung und Auflösung stiller Reserven sind möglichst ersichtlich zu machen."

1. die Frage nach dem Begriff "stille Reserven", von dessen Definition ihre Errechnung abhängig ist und
2. der Widerstand fast aller Unternehmensleitungen, ihre stillen Reserven offenzulegen bzw. offenlegen zu lassen.

Zu 1:

Hinsichtlich des Begriffs "stille Reserve" sind in der Literatur und Praxis sehr unterschiedliche Auffassungen anzutreffen, da "niemand wirklich in der Lage ist, die Risiken eines Unternehmens so treffend zu beziffern, daß er sagen kann, dieses und kein anderer Betrag ist der richtige Bilanzwert, und was darunter oder darüber liegt, ist stille Reserve."¹⁾ Wichtig ist, daß die Unterschiede nicht nur theoretischer Natur sind, sondern jeweils auch zu unterschiedlichen Werten führen. Als hauptsächlichste Definitionen seien genannt:

- a) Stille Reserve = Unterschied zwischen bilanzrechtlich zulässigem Wertansatz (Höchstwert bei den Aktiven und Mindestwert bei den Passiven) und dem tatsächlichen Bilanzansatz.²⁾

¹⁾ vgl. Vits, Vorsitzter des Vorstands der Vereinigte Glanzstoff-Fabriken AG, in der Hauptversammlung am 2. Juli 1958 - in diesem Zusammenhang sei an das bekannte Modebeispiel erinnert, wonach ein Lagerbestand wegen Geschmacksänderung des Publikums abgewertet und im Folgejahr überraschenderweise doch verkauft wird. Niemand wäre von vornherein im Stande, die Höhe der Reservenbildung im Rahmen der Bestandsabwertung zu beziffern, weshalb die Praxis im Folgejahr auch keine Erlösaufspaltung in einen ordentlichen und außerordentlichen Anteil vornimmt.

²⁾ vgl. Schmalenbach a.a.O., Seite 150

Danach ist die stille Reserve eine aus Vorsichtsgründen intern gebildete und an die jeweilige Bilanzposition gekoppelte Bewertungsreserve. Es handelt sich um die sogenannte *a u f l ö s b a r e* stille Reserve, auf deren Höhe das Unternehmen Einfluß nehmen kann.

- b) Stille Reserve = Unterschied zwischen vermutbarem Veräußerungserlös und tatsächlichem Bilanzansatz (wobei der vermutete Veräußerungserlös naturgemäß über oder unter dem bilanzrechtlich zulässigen Wertansatz liegen kann).¹⁾

Diese Art der stillen Reserve wird - häufig zu Unrecht - als *r e a l i s i e r b a r e* stille Reserve bezeichnet. Die Realisierbarkeit dieser Reserven ist nämlich, insbesondere bei Anlagen, nur eine theoretische, da in aller Regel die Voraussetzung der Ausnutzbarkeit fehlt. Häufig ergeben sich stille Reserven dieser Art zwangsweise, nämlich dann, wenn die Marktentwicklung Wertschwankungen mit sich bringt, denen bei der Bewertung auf Grund gesetzlicher Vorschriften (kein Ausweis unrealisierbarer Gewinne)²⁾ nicht gefolgt werden darf. Liegen die Marktpreise z.B. über dem zulässigen Höchstwert für die Aktiven, so ist in Höhe dieses Unterschieds eine sogenannte *g e s e t z l i c h e* stille Reserve gegeben. Auf sie kann das Unternehmen keinen Einfluß nehmen. Ob sie tatsächlich realisierbar ist, läßt sich nur an Hand des jeweiligen konkreten Einzelfalls beurteilen.

1) vgl. Schmalenbach a.a.O., Seite 150

2) Unrealisierte Verluste sind dagegen zu berücksichtigen - Grundsatz der verlustfreien Bewertung -

- c) Stille Reserve = Unterschied zwischen dem Wert, der einem Vermögensgegenstand für das Unternehmen am Bilanzstichtag beizumessen ist und tatsächlichem Bilanzansatz.

Die Höhe der nach c) zu ermittelnden Reserve unterliegt sehr vielen und unterschiedlichen Einflüssen (u.a. zusätzlicher Wert innerhalb des Produktionsmittelverbunds, wirtschaftliche Entwertung trotz technischer Brauchbarkeit). Ihre Errechnung begegnet, da objektive äußere Anhaltspunkte fehlen, größten Schwierigkeiten und Unsicherheiten.

Stille Reserven können also - je nach Art der Betrachtung - unterschiedlich charakterisiert werden. Die Methode ihrer Errechnung ist unmittelbar definitionsabhängig und wird von a) nach c) fortschreitend problematischer. Da trotz der bestehenden Begriffsunterschiede weder in den Allgemeinen Richtlinien, noch in den Mantelrichtlinien ein Hinweis auf eine bestimmte Definition und damit Rechengrundlage für die im Bericht zu nennenden stillen Reserven zu finden ist, ergeben sich bereits hieraus für den Prüfer erhebliche Unsicherheiten.

Nach dem rechtspolitischen Zweck der Vorschriften könnte angenommen werden, daß die unter c) genannte Reservenart heranzuziehen ist, da die Angabe stiller Reserven wohl letztlich dazu dienen soll, die in einem Unternehmen vorhandenen, jedoch aus der Bilanz nicht er-

sichtlichen zusätzlichen Eigenmittel offenzulegen. Daran dürfte jedenfalls dem Bund in seiner Eigenschaft als Gesellschafter am meisten gelegen sein. Eine Untersuchung der praktischen Errechnungsmöglichkeiten führt jedoch, insbesondere für die Sachanlagen und Beteiligungen, zu der Erkenntnis, daß die bei der Reservenermittlung nach c) zu berücksichtigenden Momente derart vielgestaltig sind, daß auch nur einigermaßen überzeugende Zahlenangaben praktisch nahezu unmöglich werden.

Die Vielzahl praktischer Schwierigkeiten verhindert demnach das an sich Wünschenswerte, nämlich die wenigstens annähernde Nennung der zusätzlichen, in Form stiller Reserven vorhandenen Eigenmittel eines Unternehmens. Deshalb kann aus praktischen Erwägungen und zwecks Vermeidung von "Hausnummern" - unabhängig von etwaigen andersartigen Vorstellungen des Fachministers und des BRH - nach hier vertretener Auffassung für den Prüfer grundsätzlich nur die Nennung der unter a) aufgeführten Reserven in Betracht kommen und von ihm verlangt werden.

Aber auch dabei werden (trotz oftmaligen Bestehens objektiver Anhaltspunkte für die Reservenbildung) im jeweiligen Einzelfall mitunter noch große Schwierigkeiten auftreten. Es empfiehlt sich deshalb, den Reservensbegriff a) weiter einzuengen und nur solche Reserven als für die Nennung relevant anzusehen, die sich infolge Verknüpfung mit dem Umsatzprozeß als zusätzlicher Gewinn herauslösen, und zwar innerhalb angemessener, für das Betriebsleben praktisch bedeutsamer Fristen (rund 5 Jahre). Unrealisierte oder erst sehr spät realisierbare stille Reserven sind demnach aus-

zuklammern (z.B. keine Berücksichtigung von Preissteigerungen bei Anlagen, da die Voraussetzung der Ausnutzbarkeit fehlt; Berücksichtigung von Verkaufswerten bei Waren und Erzeugnissen nur dann, wenn sie - entsprechend dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung - unter den Beschaffungs- oder Herstellkosten liegen). Zudem wird nur in den allerseltensten Fällen eine lückenlose Prüfung der Bestandsbewertung durchgeführt werden können, so daß - abgesehen von den genannten Errechnungsschwierigkeiten - schon aus diesem Grunde eine vollständige Erfassung und Nennung stiller Reserven unmöglich wird.

Von den Mantelrichtlinien wird zusätzlich die Kenntlichmachung der Bildung und Auflösung stiller Reserven gefordert, weil die Kenntnis ihres Umfangs und der für die Bildung und Auflösung gewählten Formen ein Urteil über den Wert der Geschäftsführung gestattet, vermag doch die versteckte Auflösung stiller Reserven bekanntermaßen einige Zeit über ein Nachlassen der Ertragskraft des Unternehmens hinwegzutäuschen, weil infolge der "stillen" Reservenauflösung in der Erfolgsrechnung noch Gewinne ausgewiesen und gegebenenfalls sogar noch Dividenden ausgeschüttet werden. Andererseits führen wachsende stille Reserven zu steigender Liquidität, die nach Investition drängt und u.U. zu Fehlinvestitionen Anlaß gibt.¹⁾ Wegen dieser Gefahrenmomente und der Tatsache, daß die Bildung und Auflösung stiller Reserven für die Unternehmensleitungen ein bedeutsames Mittel zur Erfolgsregulierung darstellen, wird ihre weitgehende Offenlegung und Überwachung von den Mantelrichtlinien ausdrücklich gefordert. Wegen der praktischen Schwierigkeiten, die sich aus dieser Forderung

¹⁾ vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 2. Auflage 1948, a.a.O. S. 140 (Erl. zu § 129, TZ 52)

ergeben, wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Dazu kommt, daß eine Nennung nur für die geprüften Stichproben und nicht für den gesamten Prüfungszeitraum (Berichtsjahr) in Frage kommen kann.

Zu 2:

Neben den Problemen der Definition und Errechnung stiller Reserven existiert ein zweites, sehr wesentliches Problem, nämlich die Weigerung der Unternehmensleitungen, ihre un versteuerten stillen Reserven im Prüfungsbericht zu nennen, wegen der natürlich nicht unbegründeten Furcht einer Nachversteuerung. Dieser Interessenkonflikt ist nur zu lösen, wenn sich der Prüfer lediglich für die Nennung der versteuerten stillen Reserven entscheidet, was auch betriebswirtschaftlich gerechtfertigt ist, da nur sie in vollem Umfang zusätzliche Eigenmittel darstellen. Unversteuerte stille Reserven dagegen können wegen der hohen ertragssteuerlichen Belastung nur in beschränktem Umfang als eigene Mittel gelten.

Nach hier vertretener Auffassung kann die Nennung un versteuerter stiller Reserven auch bei der haushaltsrechtlichen Prüfung der Geschäftsführung nicht als Aufgabe des Prüfers angesehen werden. Er hat sich zwar wegen der hier erforderlichen Beurteilung der Geschäftsführung mit dem Umfang und den Formen stiller Reservenbildung und -Auflösung zu befassen, doch obliegt ihre "Aufdeckung" dem Betriebsprüfer der Finanzverwaltung. Für den Wirtschaftsprüfer sind sie neben der Würdigung der Geschäftsführung nur insoweit von Interesse, als dem geprüften Unternehmen anläßlich ihrer Nachversteuerung möglicherweise langfristig erhebliche Liquiditätsschwierigkeiten erwachsen können.

Deshalb sind nicht nur die stillen Reserven im positiven Sinn, sondern insbesondere auch latente Wagnisse und Beträge kenntlich zu machen, die die bilanzmäßig ausgewiesenen Eigenmittel mindern (negative Reserven oder stille Verpflichtungen, wie z.B. Fehlbeträge bei den Rückstellungen, nicht passivierter Gegenwartswert der LA-Vermögensabgabe u.ä.).

Abschließend sei festgestellt, daß die Vorschriften der Prüfungsrichtlinien bezüglich der Nennung stiller Reserven in den erstatteten Prüfungsberichten - soweit ersichtlich - nur selten berücksichtigt werden. Zahlenmäßige Angaben werden wegen der unter Punkt 1 und 2 dargestellten Schwierigkeiten in aller Regel unterlassen. Es erscheint deshalb angebracht, entweder die derzeitigen Richtlinien-Erfordernisse (Nennung der stillen Reserven bei den einzelnen Bilanzposten und Darstellung ihrer Bildung und Auflösung) - möglichst kasuistisch - näher zu präzisieren, oder auf detaillierte Angaben ganz zu verzichten und - analog wie bei regulären Pflichtprüfungen - lediglich einen kurzen Hinweis auf das Vorhandensein stiller Reserven sowie bedeutsamer Veränderungen zu verlangen. Für die Erfolgsanalyse sollte allerdings nachdrücklich darauf gedrängt werden, den Umfang der Auflösung stiller Reserven wenigstens überschlägig anzugeben, um auf diese Weise den Aufsichtsgremien und Bundesbehörden Entwicklungstendenzen rechtzeitig bekanntzugeben.

Durch die Einfügung der Worte "soweit es möglich ist" werden in der derzeitigen Fassung der Prüfungsrichtlinien bereits gewisse Zugeständnisse gemacht. Danach dürfte von der Reservennennung abzusehen sein, wenn selbst eine nur überschlägige Ermittlung einen

unverhältnismäßigen Zeitaufwand erfordert. Zumindest sollte aber kurz angegeben werden, auf welche Weise die Bilanzwerte ermittelt wurden, da ein aufgeschlossener Berichtsleser daraus bereits gewisse Rückschlüsse ziehen kann. Desgleichen sind negative stille Reserven im Sinne der Ausführungen auf Seite 99, Abs 1 unbedingt zu erwähnen.

ac)

Bei allen Geschäften, die nur mit Zustimmung eines dem Vorstand übergeordneten Organs vorgenommen werden dürfen (vgl. Seite 27) ist anzugeben, ob die zuständige Stelle die erforderliche Zustimmung gegeben hat und ob etwa genehmigte Höchstbeträge nicht überschritten wurden.¹⁾ Derartige Feststellungen gehören nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht zum Pflichtumfang der aktienrechtlichen Abschlußprüfung. Nach den bestehenden Berufsgrundsätzen wird für die reguläre Pflichtprüfung ein Berichtshinweis nur dann zu bejahen sein, wenn der Vorstand ihm durch Satzung oder Dienstanweisung des AR auferlegte Beschränkungen in schwerwiegenden Fällen nicht eingehalten hat.

ad)

Entsprechend den Prüfungsrichtlinien ist für die einzelnen Bilanzpositionen - soweit angebracht - der Stand zu Beginn und Schluß des Geschäftsjahres zu nennen; ferner sind die zwischenzeitlichen Veränderungen zu erläutern.

¹⁾ Die Prüfungsrichtlinien unterscheiden bedauerlicherweise nicht exakt zwischen Einwilligung (vorhergehende Zustimmung) und Genehmigung (nachträgliche Zustimmung, §§ 182/183/184 BGB). Nach dem Sinn der Vorschriften muß jedoch angenommen werden, daß Höchstbetragsgrenzen in jedem Fall von vornherein auszusprechen sind.

Damit unterscheidet sich die haushaltsrechtliche Prüfung von der regulären Pflichtprüfung, die aufgabegemäß (vgl. § 140 AktG) primär auf den vorgelegten Abschluß ausgerichtet ist, während bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung dem Grundsatz nach nicht nur für das Anlagevermögen, sondern für die berichtsmäßige Darstellung sämtlicher Bilanzpositionen (unabhängig von ihrem andersartigen Ausweis) eine Bewegungsdarstellung gefordert wird.

Bei Forderungen und Verbindlichkeiten kommt jedoch eine solche Gegenüberstellung nur in Betracht, wenn es sich um wenige, bedeutsame und über mehrere Jahre laufende Posten handelt. Sind deren Kontenstände an den fraglichen Stichtagen nicht durch Zahlungspläne oder dgl. vorherbestimmt, stellen sie also mehr oder minder Zufallsergebnisse dar, so wird von einer Besprechung der Veränderungen im allgemeinen abgesehen werden können.

Für Bankbestände wird seitens des BRH eine Nennung der Umsätze bei den einzelnen Instituten gewünscht, um auf diese Weise u.a. den Umfang der bei Privatbanken getätigten Geschäfte kennenzulernen. Gewisse Probleme könnten sich nämlich dadurch ergeben, daß relativ hohe Guthaben, die Konzerne bei (kleineren) Privatbanken unterhalten, plötzlich abgerufen werden, wodurch die Bank möglicherweise in Liquiditätsschwierigkeiten gerät.

ae)

Den übrigen Richtlinien-Erfordernissen allgemeiner Art für die Behandlung der Bilanz kommt lediglich

geringere Bedeutung zu. Sie werden aus Gründen der Systematisierung an anderer Stelle mitbehandelt (vgl. Seite 132 Abs 3 und 32, b, Abs 3).

b) Besonderheiten bei den einzelnen Bilanzposten:

ba) Sachanlagen.

Da die Außerachtlassung der für eine sinnvolle Investitionspolitik maßgeblichen Grundsätze nach den Erfahrungen leicht zum Verlust des von der öffentlichen Hand investierten Kapitals führt oder erhebliche Unterstützungen durch die öffentliche Hand bzw. deren Obergesellschaften erforderlich macht¹⁾, werden in den Prüfungsrichtlinien, namentlich in den Besonderen Prüfungsrichtlinien, an die Prüfung der Sachanlagen und die Berichterstattung hierüber sehr erhebliche, über die aktienrechtlichen Prüfungserfordernisse weit hinausgehende Anforderungen gestellt. Sie bezwecken eine umfassende Unterrichtung der Aufsichtsorgane über die vorgefundenen Tatbestände, insbesondere über etwaige Mißstände bei der Investitionstätigkeit des geprüften Unternehmens, jeweils unter dem Gesichtspunkt des Sparsamkeitsprinzips und der Vermeidung von Kapitalfehlleitungen.

Während die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien lediglich - wenigstens für größere Posten - eine entsprechend gegliederte Zugangsliste fordern und eine Stellungnahme zum Erwerb und zur Veräußerung von Anlagegegenständen nur dann verlangen, wenn eine solche wegen

¹⁾ vgl. Bundesrechnungshof, Bericht für das Rechnungsjahr 1954 a.a.O., Text 28

besonderer Umstände geboten ist, werden in den Besonderen Prüfungsrichtlinien (Mantelrichtlinien) neben einer Darstellung wichtiger Anlagenzu- und -abgänge sehr spezielle Aussagen betreffend die Planung, Ausführung und Beurteilung der Zukunftsaussichten von Investitionen gefordert, denen übrigens regelmäßig auch dann zu entsprechen ist, wenn dem geprüften Unternehmen keine speziellen Prüfungsrichtlinien nach dem Mantelrichtlinienschema mitgeteilt worden sind. Für diese Prüfung ist der gesonderte Ausweis der Anlagenzüge nicht ausreichend, vielmehr muß eine Aufteilung verlangt werden, die den Investitionsplänen und -vorhaben entspricht, um den Vergleich zwischen tatsächlichen und geplanten Kosten durchführen zu können.

Die Prüfung und Berichterstattung soll nicht erst nach Abschluß der Investitionsvorhaben, sondern bereits während ihrer Ausführung oder beginnenden Ausführung einsetzen. Auch auf erst geplante Vorhaben ist unter Nennung der vorgesehenen Finanzierungsmöglichkeiten möglichst frühzeitig einzugehen.

Die an Anlageinvestitionen gestellten und in den Mantelrichtlinien festgelegten Anforderungen werden zusammengefaßt durch folgenden Satz des BRH charakterisiert:¹⁾

"Neuanlagen sollten nur nach vollständigen, ausführungsfähigen technischen Plänen und sorgfältig aufgestellten Kostenberechnungen sowie grundsätzlich erst nach Sicherung der Finanzierung ausgeführt werden. Handelt es sich um Investitionen von Bedeutung, so sind auch Wirtschaftlichkeits-

¹⁾ vgl. Bundesrechnungshof, Bericht für das Rechnungsjahr 1952 a.a.O., Text 104

rechnungen erforderlich, um einen Überblick darüber zu gewinnen, ob die Anlagen voraussichtlich einen angemessenen Ertrag bringen werden."

Die gekennzeichneten Anforderungen führen dazu, daß bei der Prüfung der Anlagenzugänge von Unternehmen mit Bundesbeteiligung - im Gegensatz zur Handhabung bei von Bundeseinflüssen freien Unternehmen, die einer regulären Abschlußprüfung unterliegen - ein Eingehen auf Investitions- und Investitionskostenplanungen, Zustimmungen des Kontrollorgans sowie Wirtschaftlichkeits- und Finanzierungsfragen zwingend vorgeschrieben ist, weshalb hier - um die Unterschiede auch begrifflich klar herauszustellen - von einer erweiterten Zugangsprüfung gesprochen wird. Sie umfaßt

1. eine Projektprüfung,
2. eine Prüfung der Vergaben (Vergabeprüfung) und
3. eine Prüfung der Abrechnung von Anlagenlieferungen, Bau- und sonstigen Leistungen (Abrechnungsprüfung).

Aus arbeitstechnischen Gründen ist diese Trennung bei der praktischen Prüfungsdurchführung allerdings selten derart exakt einzuhalten. Das ergibt sich u.a. schon daraus, daß eine Vollständigkeitskontrolle der im Ausführungsstadium befindlichen Projekte und durchgeführten Vergaben regelmäßig nur im Rahmen der Abrechnungsprüfung an Hand der Zugangsbuchungen möglich ist. Weiterhin ist zu bemerken, daß die nachfolgend besprochenen Prüfungshandlungen auch zeitlich nur selten vollständig in eine Abschlußprüfung fallen.

1. Die Projektprüfung:

Bei der Projektprüfung handelt es sich zunächst um die Feststellung, ob für die Investitionen entsprechende,

von den zuständigen Organen genehmigte Pläne (z.B. hinsichtlich Flächen- und Gebäudebedarf, Maschinenausstattung, sonstige Ausrüstung und dgl.) und Kostenberechnungen vorliegen. Dabei wird sich die Frage nach dem Vorhandensein genehmigter Pläne in der Regel relativ einfach beantworten lassen, während die Feststellung, ob und inwieweit ursprüngliche Planungen später auch tatsächlich in der vorgesehenen Form ausgeführt worden sind, u.U. erheblichen Arbeitsaufwand erfordert.

Inwieweit die für die einzelnen Investitionen veranschlagten Kosten schließlich eingehalten worden sind, wird im allgemeinen im Rahmen der Abrechnungsprüfung (vgl. Seite 121 Abs 2 ff) mit festgestellt.

Größte praktische Schwierigkeiten für den Prüfer bereitet regelmäßig die Beantwortung der Frage, wie sich die Investitionen, soweit ihnen Bedeutung zukommt, nach Wirtschaftlichkeitsrechnungen der Gesellschaft oder externer Stellen voraussichtlich auf den Erfolg des Unternehmens auswirken werden. Die Unsicherheit und Schwäche derartiger Rechnungen besteht bekanntlich darin, daß bei ihnen ein Fortgelten der Vergangenheitsdaten auch für die Gegenwart und Zukunft unterstellt wird. Da aber noch unbekannte Entwicklungen zu berücksichtigen sind, empfiehlt es sich für die Unternehmen, derartige Wirtschaftlichkeitsrechnungen wenigstens unter verschiedenen denkbaren Voraussetzungen (z.B. Beschäftigungsgraden) durchzuführen und deren Auswirkungen auf das Ergebnis festzustellen. Dabei gilt, je länger die Investitionsdauer, desto problematischer die Vorscheurechnung. Weiterhin ist zu be-

rücksichtigen, daß gewisse, nicht quantifizierbare Faktoren nicht oder nur sehr unzulänglich in solche Rechnungen einbezogen werden können.

Der Prüfer wird zunächst feststellen, ob bei der Planung größerer Vorhaben Vorkalkulationen über den voraussichtlichen wirtschaftlichen Erfolg und die Rentabilität der Anlage durch das Unternehmen überhaupt an- gestellt und dem AR bzw. seinen Ausschüssen vorgelegt wurden. Ist dies nicht der Fall, so wird er darüber berichten und lediglich die bisherige, gegebenenfalls auch die zukünftige voraussichtliche Auswirkung der Investition auf die Ertragslage des Unternehmens dar- legen, selbst aber eingehende Berechnungen ohne beson- deren Auftrag nicht durchführen. Kann er auf Wirt- schaftlichkeitsrechnungen zurückgreifen, so wird er sich zunächst damit zu befassen haben, inwieweit in den fraglichen Vorkalkulationen offensichtliche Feh- ler enthalten sind, etwa derart, daß gewisse Einsatz- materialien unberücksichtigt blieben, oder die Ab- bruchkosten für etwa zu entfernende Altanlagen bei der Erfolgsbetrachtung außer Ansatz gelassen wurden. Es handelt sich also um die Aufdeckung grundsätzlicher Kalkulationsfehler.

Anschließend¹⁾ wird er zu ermitteln suchen, inwieweit die errechneten Daten nach der Investitionsdurchfüh- rung schon eingetreten sind, d.h. er wird die Güte der Wirtschaftlichkeitsrechnung an Hand eines Soll- Ist-Vergleichs beurteilen. Die bisher festzustellen- den Abweichungen sind zu begründen und die erkennbare Zukunftsentwicklung sowie voraussichtliche weitere

¹⁾ gegebenenfalls bei Folgeprüfungen

Tendenzen darzulegen. Zweckmäßig ist auch eine kritische Betrachtung derartiger Zukunftsberechnungen von der Absatzseite her - etwa unter dem Gesichtspunkt, ob durch die geplanten Investitionen in einer Branche bekannterweise bestehende Überkapazitäten noch vermehrt werden, wodurch infolge des zu erwartenden Preisdrucks für das Unternehmen (den Bund) u.U. sehr erhebliche Risiken bestehen können. Über derartige Tatbestände ist in geeigneter Form zu berichten und gegebenenfalls kritisch Stellung zu nehmen.

Verfügt der Prüfer nicht über weitgehende Branchenkenntnisse, so ist für ihn bei seiner Stellungnahme größte Vorsicht geboten. Eventuell wird sich auch die Heranziehung entsprechender Sachverständiger als zweckmäßig erweisen.¹⁾

Schließlich ist bei Unternehmen mit Bundesbeteiligungen in die Prüfung der Investitionen auch deren Finanzierung mit einzubeziehen. Ausgangspunkt hierfür können Finanzpläne des Unternehmens bilden, in denen u. a. die Finanzierungsquellen, ihre zeitliche Inanspruchnahme und Verwendung, Zins- und Tilgungstermine sowie -bedingungen etc. angegeben sind. Auf Fremdfinanzierungen, namentlich Kredite der öffent-

¹⁾ Bei der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität von Wasserkraftwerksneubauten (ohne Speicherbetrieb) werden u.a. regelmäßig die Baukosten je kW installierte Leistung ermittelt und mit den Werten vergleichbarer Werke unter Heranziehung des Gutachtens über die Kosten- und Ertragslage der Elektrizitätswirtschaft im Bundesgebiet, Enquêtebericht 1952, Ffm., verglichen und daraus auf die Wirtschaftlichkeit der Bauweise geschlossen. Abweichungen vom "Üblichen" sind wirtschaftlich und technisch zu begründen. Ähnlich wird mit den Stromselbstkosten je kWh verfahren.

lichen Hand, ist ausführlich einzugehen und insbesondere darauf zu achten, daß Investitionen nicht mit kurzfristigen Fremdmitteln finanziert werden, es sei denn, es handelt sich lediglich um Vor- oder Zwischenfinanzierungen.

Weiterhin ist zu prüfen,¹⁾ ob dem Unternehmen von der öffentlichen Hand und den ihr nahestehenden Unternehmen oder von Dritten mit Bürgschaft der öffentlichen Hand - unmittelbar oder mittelbar - zur Verfügung gestellte Investitionsmittel nur soweit und nicht eher angefordert wurden, als sie im Rahmen des vereinbarten Zwecks benötigt worden sind. Über der Höhe nach und hinsichtlich des Zeitpunktes unzumutbare Mittelabrufe ist zu berichten.

Es ist darauf hinzuweisen, daß sich in der Praxis Zeitspannen zwischen Mittelabruf und Mittelverwendung (vorzeitige Mittelhereinnahmen) häufig nicht vermeiden lassen. Sie sollten jedoch reduziert und, falls sich das Unternehmen - in Zeiten der Kapitalknappheit - die ihm angebotenen Kredite sichern will, in Form zinsgünstiger Zwischenanlagen überbrückt werden. Dabei muß aber sichergestellt sein, daß die Mittel zum Zeitpunkt ihrer endgültigen Verwendung wieder rechtzeitig und ohne Sonderkosten zur Verfügung stehen.

Gemäß § 64a RHO wird für Zuschüsse und Kredite der öffentlichen Hand regelmäßig ein Verwendungsnachweis gefordert. Der Prüfer hat darauf zu achten,¹⁾ daß die auf Verlangen der öffentlichen Hand erstellten Nachweise über die Verwendung von Investitionsmitteln vollständig sind und den Bestimmungen der zuständigen

¹⁾ regelmäßig bei Folgeprüfungen

Stellen entsprechen. Werden jedoch, was relativ häufig der Fall ist, zweckgebundene Mittel von den Unternehmen nicht auf besonderen Konten verwaltet, sondern in den laufenden Betrieb mit eingeschleust, so ist es nur möglich, zu prüfen, ob insgesamt Ausgaben für die vorgesehenen Objekte in Höhe der beanspruchten zweckgebundenen Mittel geleistet wurden. Der Bericht muß außerdem Äußerungen über die Sicherstellung der Verzinsung und Tilgung der Kredite der öffentlichen Hand und ihr nahestehender Unternehmen sowie über deren etwaige Inanspruchnahme aus Bürgschaften und dgl. enthalten.

2. Die Vergabeprüfung:

Es ist festzustellen, ob das Unternehmen die Investitionen wirtschaftlich und sparsam durchgeführt und dabei die Vorschriften der VOB und VOL angewendet hat.¹⁾ Der Prüfer soll also sein Augenmerk auf unnötige und überhöhte Kosten richten. Sie treten nach Auffassung des BRH insbesondere bei nicht ordnungsmäßiger Auftragsvergabe auf, weshalb bei der haushaltsrechtlichen Prüfung der Geschäftsführung - neben den sonstigen Prüfungen im Bereich des Anlagevermögens - das gesamte Vergabewesen des Unternehmens zu einem speziellen Prüfungsgebiet erhoben wird.

¹⁾ VOB = "Verdingungsordnung für Bauleistungen"
VOL = "Verdingungsordnung für Leistungen"
Als Bauleistung gelten Bauvorhaben aller Art mit oder ohne Lieferung von Stoffen oder Bauteilen, während die Lieferung und Montage von Maschinen und maschinellen Einrichtungen zu den in den Anwendungsbereich der VOL fallenden Leistungen zählen. VOB und VOL Teil A regeln jeweils das Vergabeverfahren, während in VOB Teil B und C bzw. VOL Teil B das Verfahren für die Auftragsabwicklung und -abrechnung niedergelegt ist.

Nach dem Wortlaut der Mantelrichtlinien ist die Anwendung der Verdingungsordnungen, die übrigens keine Gesetzeskraft besitzen, sondern Verfahrensvorschriften mit vorzugsweise normativem Charakter darstellen, für Unternehmen mit Bundesbeteiligung zwingend, und zwar aus dem Grund, weil bei diesen Unternehmen oft ähnliche Verhältnisse anzutreffen sind wie im Bereich öffentlicher Beschaffungsstellen und Behörden, für die die VOB und VOL ursprünglich geschaffen worden sind¹⁾, nämlich:

1. wird weitgehend oder ausschließlich mit Steuergeldern gewirtschaftet,
2. gibt es eine Reihe von Unternehmen, die zwar in eine private Rechtsform gekleidet, aber dennoch nicht auf Erzielung wirtschaftlichen Erfolgs gerichtet sind.

Da es nicht Aufgabe dieser Arbeit ist, die klare Fassung der VOB und VOL zu kommentieren, sollen nachfolgend nur Besonderheiten herausgestellt werden, welche bei der haushaltsrechtlichen Prüfung in erster Linie zu berücksichtigen sind.

Es empfiehlt sich, die Vergabeprüfung so vorzunehmen, daß ihre Ergebnisse in Form einer Berichtsanlage "Er-

¹⁾ Die bei Behörden - strukturell bedingt - fehlende Rechenhaftigkeit (Grund: keine Erfolgserzielung als Aufgabe) wird durch Formstrenge des Vergabeverfahrens ersetzt, welche darüber hinaus die Gefahren, die sich aus der ausschließlichen Verwendung fremder Mittel (Steuergelder) hinsichtlich unnötiger Großzügigkeit Begünstigung und dgl. ergeben können, ausschalten und die Nachprüfbarkeit der Vergabe durch Schaffung von Prüfungstatbeständen gewährleisten soll.

läuterungen zu den in 19.. vom AR genehmigten Vergaben" oder in ähnlicher Form gebracht werden können. Zweckmäßig wird dieser Anlage eine Aufstellung der vergebenen Aufträge jeweils mit dem genehmigten Wert laut Beschluß und dem Behandlungstermin (bzw. Datum der Zirkularbeschluß-Anträge) durch den AR oder seine Ausschüsse an die Spitze gestellt. Im Anschluß daran ist für jede Vergabe im einzelnen zu berichten über

- 20) die Art der Ausschreibung,
- 21) die Zahl der zur Angebotsabgabe aufgeforderten Firmen und die Zahl der eingegangenen Angebote,¹⁾
- 22) die Begründung für wesentliche Preisabweichungen bei den einzelnen Bietern (meist andersartiger Maschineneinsatz),
- 23) Angebotsentlassungen auf eigenen Wunsch der Bieter sowie Auftragserteilungen an Subunternehmer durch Bieter, denen der Zuschlag erteilt wurde,²⁾
- 24) die Begründung für die Zuschlagserteilung,
- 25) die Bestandteile des abgeschlossenen Vertrages (z.B. Leistungsbeschreibung, allgemeine Vertragsbedingungen für die Ausführung von Bauleistungen - VOB Teil B DIN 1961 - gegebenenfalls mit zusätzlichen Vertragsbedingungen und dgl. m.) und sonstige Besonderheiten, wie z.B.:
- 250) spezielle Preis- und Anzahlungsvereinbarungen (Preisvorbehalte und Preisglei-

¹⁾ die eingegangenen Angebote und die erteilten Aufträge sind mit den genehmigten Summen zu vergleichen

²⁾ es sind Fälle bekannt, in denen nicht der günstigste Bieter den Zuschlag erhielt, trotzdem aber die Arbeiten ausführte, weil er vom teureren Auftragnehmer als Subunternehmer mit der Arbeitsdurchführung betraut wurde

- tungen),
251) besonderer Geräteeinsatz,
252) Ausführungsfristen, Konventionalstrafen,
Beschleunigungsprämien,
253) Sicherheitsleistungen.

Soweit erforderlich, werden dazu folgende Erläuterungen gegeben:

Zu 20) und 21):

Der Prüfer hat sich - namentlich bei reger Investitionstätigkeit - über den Ablauf des Vergabeverfahrens (VOB und VOL Teil A) bei dem zu prüfenden Unternehmen eingehend zu unterrichten und dabei zunächst die Angebotsaufforderung (Ausschreibung) zu untersuchen. Auf die Vergabearten (öffentliche Ausschreibung, beschränkte Ausschreibung, freihändige Vergabe) ist einzugehen und gegebenenfalls zu begründen, weshalb von einer öffentlichen Ausschreibung abgesehen wurde.

Es ist darauf zu achten, daß auch eine beschränkte Ausschreibung zwecks Gewährleistung ausreichenden Wettbewerbs mehrere (mindestens drei bis acht) Unternehmer erfaßt, wobei zweckmäßig auch ortsfremde Bewerber zur Angebotsabgabe mit aufgefordert werden sollen. Bei laufenden Vergaben ist der Kreis der zur Angebotsabgabe aufgeforderten Unternehmen von Zeit zu Zeit zu wechseln.

Freihändige Vergaben (formlose Angebotsbeziehung eines einzigen Unternehmers) sind wegen des damit verbundenen Verzichts auf Wettbewerb besonders kritisch zu würdigen. Für eine solche Vergabe kann - sofern kein Angebotsmonopol vorliegt - naturgemäß nur ein

außerordentlich bewährtes und in seinen Preisforderungen als maßvoll bekanntes Unternehmen in Frage kommen. Zur Kontrolle der Angemessenheit des Angebotspreises empfehlen sich jedoch - soweit möglich - Vergleiche mit früheren gleichartigen Angeboten, Anfragen bei Konkurrenzfirmen u.ä.

Grundsätzlich hat zu gelten, daß jedes ungerechtfertigte Abweichen von dem Prinzip eines möglichst umfassenden Wettbewerbs aus übergeordneten volkswirtschaftlichen, fiskalischen und sozialen Gründen zu mißbilligen ist.

Hinsichtlich des Vergabeablaufs hat der Prüfer auf die Einhaltung des in den Verdingungsordnungen im einzelnen festgelegten formellen Vergabeverfahrens zu achten.

Zu 24):

Vor der Zuschlagserteilung (Angebotsannahme) sind die eingegangenen Angebote durch das vergebende Unternehmen rechnerisch (z.B. keine Einbeziehung von Wahlangeboten in die Endsumme), technisch (Beurteilung z.B. des angebotenen Maschineneinsatzes, der zur Verwendung vorgesehenen Stoffe hinsichtlich der jeweiligen speziellen Erfordernisse, des Zeitplans usw.) und wirtschaftlich (Wettbewerbsechtheit, Angemessenheit des Preises im Verhältnis zur versprochenen Leistung, Höchstmaß an Eignung) zu prüfen.

In die eigentliche Angebotswahl (= engere Wahl) dürfen nur Angebote einbezogen werden, deren Preise unter Berücksichtigung sparsamer Wirtschaftsführung bei einwandfreier Ausführung für den Bieter auskömmlich erscheinen. Unter diesen Angeboten soll der Zuschlag dem

Angebot erteilt werden, das unter Berücksichtigung aller technischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte als das annehmbarste erscheint.¹⁾ Der niedrigste Angebotspreis allein ist nicht entscheidend.

Von der Zuschlagserteilung auf sog. Unterangebote ist unbedingt abzuraten, da hier erfahrungsgemäß mit späteren Preisnachforderungen zu rechnen ist und die Güte der Ausführung regelmäßig zu wünschen übrig läßt (Kapitalvergeudung).

Die für die endgültige Wahl eines Angebots gegebene Begründung ist aktenkundig zu machen, insbesondere dann, wenn anscheinend günstigere Angebote nicht berücksichtigt wurden.

Zu 250):

Die Vergütung sollte grundsätzlich nach der a n g e - b o t e n e n Leistung abgerechnet werden (Leistungsvertrag), wobei die Formen des sog. Einheitspreisvertrags und die des Pauschalvertrags zu unterscheiden sind.

Nur in Ausnahmefällen sollen wegen der damit erfahrungsgemäß verbundenen höheren Kosten Regieaufträge vergeben, d.h. Selbstkostenerstattungsverträge (oder reine Stundenlohnverträge) abgeschlossen werden.

1) Besondere Wertungsmomente gelten jedoch für sog. "bevorzugte Bewerber", z.B. Flüchtlingsbetriebe und Unternehmen aus Notstandsgebieten - vgl. "Richtlinien für die Berücksichtigung bevorzugter Bewerber bei der Vergabe von öffentlichen Aufträgen" vom 31. März 1954.

Besondere Beachtung verdienen Preisvorbehalte und sog. Preisgleitklauseln, welche jedoch nur in begründeten Ausnahmefällen und dann nur unter Beachtung nachstehender Grundsätze¹⁾ zugestanden werden dürfen:

Unzulässig sind allgemeine Preisvorbehalte ohne Bindung an bestimmte Kostenfaktoren sowie Preisvorbehalte, die unter den gegebenen Umständen auch bisher im wirtschaftlichen Verkehr nicht üblich waren.

Preisvorbehalte können nur zugestanden werden, wenn zwischen Angebotsabgabe und vereinbartem Liefertermin mindestens eine Frist von regelmäßig neun Monaten liegt und die Vereinbarungen Preiserhöhungen und -ermäßigungen in gleicher Weise berücksichtigen (wobei - u.U. durch Einräumung eines Prüfungsrechts - sicherzustellen ist, daß nur zusätzliche, als Folge von Lohnerhöhungen oder Stoffpreisänderungen tatsächlich entstandene Mehrkosten vergütet werden).

Preisvorbehalte etwa in der Form "es gilt der Listenpreis am Tage der Lieferung" dürfen nur mit der Einschränkung vereinbart werden, daß ihre Wirksamkeit nur dann eintritt, wenn der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gültige Listenpreis bereits länger als zehn Monate vom Auftragnehmer angewendet wurde.

Ist während der Vertragsdauer mit wesentlichen Änderungen der Preisermittlungsgrundlagen zu rechnen, so können gemäß VOB (Teil A § 15) und Baupreis VO

1) vgl. Schreiben des Bundeswirtschaftsministers vom 19. Januar 1957 (veröffentlicht im Ministerialblatt des Bundesministers für Wirtschaft Nr. 2 vom 31.1. 1957, Seite 20 ff) an alle mit der Vergabe öffentlicher Aufträge befaßten Stellen. Die hier genannten Grundsätze finden auch auf Unternehmen mit Bundesbeteiligungen Anwendung.

(PR Nr. 8/55 §§ 13 bis 15)¹⁾ sog. Preisgleitklauseln, die als Lohn- oder Stoffpreisgleitklauseln bekannt sind, vereinbart werden, um bei langfristigen Verträgen einerseits den Auftragnehmer vor unzumutbaren Mehrkosten zu schützen und andererseits eine Überhöhung der Angebote infolge überhöhten Risikos auszuschließen.

An den sich aus der Preisgleitung ergebenden Mehr- oder Minderkosten sind der Auftragnehmer bzw. Auftraggeber angemessen zu beteiligen (Selbstbeteiligungsklausel). Außerdem ist zu vereinbaren, daß die Gleitklauseln erst nach Überschreiten eines gewissen Mindestumfangs der Lohn- oder Stoffpreisänderung wirksam werden (Bagatellbetrag), wobei dann nach Überschreiten dieses Mindestbetrags die volle Preisänderung, allerdings vermindert um den Selbstbehalt, zum Tragen kommt.

Zu 252):

Die Ausführungsfristen sind unter Berücksichtigung der Jahreszeit und sonstiger besonderer Verhältnisse ausreichend zu bemessen. Es ist empfehlenswert, die gesamte Auftragsdauer in Einzelfristen zu zerlegen und entsprechende Zeitpläne aufzustellen. Verlängerte Ausführungsfristen sollen nur bei höherer Gewalt oder anderen für das Ausführungsunternehmen unabwendbaren Umständen (bei Streik und bei Umständen, die durch den Auftraggeber zu vertreten sind) zugestanden werden. Witterungseinflüsse, mit denen normalerweise gerechnet werden kann, gelten dagegen nicht als Arbeitsbehinderung.

¹⁾ Die Baupreis-VO vom 11. Mai 1951 ist zwingendes öffentliches Recht und auch für Bauaufträge von Unternehmen mit Bundesbeteiligung sinngemäß zu beachten. Ihre Vorschriften gehen allen vertraglichen Abmachungen vor.

Verursacht die Überschreitung der vorgesehenen Ausführungsfristen wesentliche Nachteile, so empfiehlt sich die Festlegung von Vertragsstrafen, welche in angemessenem Verhältnis zu dem zu erwartenden Schaden stehen sollen. Sog. Beschleunigungsvergütungen sollten nur bei erheblichem Interesse des Auftraggebers an vorzeitiger Leistungserstellung vereinbart werden.

Zu 253):

Ist der Auftragnehmer nicht hinreichend bekannt und/oder ist möglicherweise mit Leistungsmängeln zu rechnen, ist die Vereinbarung sog. Haftrückhalte (sie sollen 5 % der Auftragssumme regelmäßig nicht übersteigen) üblich, die jeweils in der vereinbarten Höhe von den eingereichten Teilrechnungen abgesetzt werden. Eine andere Form der Sicherheitsleistung bilden Bankbürgschaften oder die Hinterlegung von Wertpapieren etc. in Höhe des Gesamtrückhalts. Bei unbeanstandeter Abnahme werden die Rückhalte üblicherweise mit Teilbeiträgen oder gegen Bankbürgschaft bzw. Sicherungswechsel vollständig zurückerstattet. Eine gänzliche Rückhaltfreigabe hat spätestens nach Ablauf der Gewährleistungsfrist zu erfolgen.

Die besprochenen wichtigsten Punkte für die Auftragsvergabe und -abwicklung nach VOB und VOL sind vom Prüfer bei der Behandlung des Anlagevermögens jeweils unter dem Gesichtspunkt der Beurteilung der Qualität der Geschäftsführung des Unternehmens kritisch zu würdigen.

Darüberhinaus sind im Rahmen der Vergabeprüfung naturgemäß erforderliche Zusatz- und Nachtragsarbeiten, für die im Leistungsverzeichnis keine Positionen vorgesehen oder die nur in zu geringem Umfang berücksichtigt waren,

und ihre Begründung (z.B. Projektänderungen und Ergänzungen während oder nach der Ausschreibung) von besonderem Interesse. Inwieweit sich derartige Nachträge bei besserer Vorplanung hätten vermeiden lassen, wird allerdings vom Prüfer nur selten beurteilt werden können. In diesem Zusammenhang sind nicht nur Nachträge des geprüften Geschäftsjahres, sondern auch solche, deren Hauptaufträge bereits im Vorjahr vergeben und besprochen wurden, zu erläutern. Insbesondere ist auch auf die Genehmigung der Nachträge durch den AR zu achten und festzustellen, ob sie in jedem Fall - außer Konkurrenz - an die Hauptauftragsnehmer freihändig vergeben wurden, oder ob, sofern das technisch möglich war, eine Ausschreibung erfolgte.

Neben den vom AR genehmigten Vergaben interessieren in ganz besonderem Maße diejenigen Aufträge, die dem AR nicht zur Kenntnis gekommen sind, sei es wegen zu niedriger Auftragssummen, die außerhalb der Genehmigungsgrenze liegen, sei es wegen sog. Auftragssteilungen. Sie können regelmäßig nur bei der Prüfung von Schlußabrechnungen im Rahmen der Abrechnungsprüfung (vgl. Seite 121 Abs 2 ff) erfaßt werden. Während Auftragssteilungen (die bewußte Umgehung von Aufsichtsratsgenehmigungen durch "Zerschneidung" von Aufträgen in Einzelteile mit Summen, die nicht mehr in den Genehmigungsbereich des Kontrollorgans fallen) zweifellos einen Verstoß gegen die Satzungsbestimmungen darstellen und damit eine negative Beurteilung der Geschäftsführung auslösen, wird seitens der Unternehmensleitungen bei nachträglichen Kostenerhöhungen über die Genehmigungsgrenze die Notwendigkeit der Einholung von AR-Genehmigungen oftmals zu Unrecht bestritten.

Im Rahmen der Vergabeprüfung sind Abweichungen von den Normen der Verdingungsordnungen zu schildern und je nach Lage des Einzelfalls hinreichend zu begründen, wobei hier allerdings die Auffassung vertreten wird, daß insbesondere bezüglich der formellen Vorschriften der VOB und VOL eine gewisse Großzügigkeit geboten ist. Diese Auffassung findet ihre Begründung in der Problematik einer unmittelbaren Übertragung der speziell für Behörden geschaffenen Vorschriften auf Unternehmen privater Rechtsform, da sich bei ihnen die Förmlichkeit und die dadurch in gewissem Umfang gegebene Starrheit der Verdingungsordnungen oftmals als ungeeignet erweist.

Es sollten deshalb in künftigen Prüfungsrichtlinien zweckmäßig Einschränkungen Platz greifen, etwa in dem Sinne, daß ausdrücklich lediglich auf eine Anwendung der VOB und VOL nur dem Grundsatz nach abgestellt wird,¹⁾ d.h. die rein nach behördlichen Gesichtspunkten geschaffenen Verdingungsordnungen sollten in ihrer Anwendung für Unternehmen so modifiziert werden, daß unter Beibehaltung der dort verbrieften Wettbewerbs- und Ordnungsgedanken ein Höchstmaß an wirtschaftlicher Bewegungsfreiheit für das investierende Unternehmen erhalten bleibt.

Entgegen den z.Zt. gültigen Erfordernissen (wo gewisse, im unternehmerischen Verkehr übliche und zweckmäßige Praktiken im Bericht formell zu beanstanden sind, da sie im Gegensatz zum ausdrücklichen Wortlaut der Verdingungsordnungen stehen), hätte der Prüfer dann nicht

¹⁾ was durch die tatsächliche Handhabung bei vielen Unternehmen mit Bundesbeteiligung bereits laufend präjudiziert wird

in erster Linie festzustellen, ob z.B. die Aufträge auf Grund öffentlicher Ausschreibung vergeben wurden, sondern lediglich, ob ein hinsichtlich seines Umfangs ausreichender Bieterkreis angesprochen worden ist. (Die öffentliche Ausschreibung ist für Unternehmen privater Rechtsform ohnehin in den meisten Fällen ungeeignet, so daß in der Regel eine beschränkte Ausschreibung in Betracht kommt).

Sobald sichergestellt ist, daß aus der Ausschreibungshandhabung keine Beeinträchtigung des Wettbewerbs unter den Bietern resultiert (ausreichender Schutz gegen Absprachen und Begünstigungen von der Ausschreibungsseite her) und daß darüber hinaus ausreichende Unterlagen vorhanden sind, die über die Ordnungsmäßigkeit des Vergabeablaufs Auskunft geben (diesen also von der Unternehmensseite her kontrollierbar machen), sollte eine gewisse Formlosigkeit des Verfahrens als sekundär betrachtet werden. Verhandlungen mit Bietern zwischen Angebotsabgabe und Zuschlagserteilung, die nach VOB und VOL für die beschränkte Ausschreibung - der wichtigsten Vergabeform für Privatunternehmen - grundsätzlich unzulässig, jedoch oftmals unerlässlich sind, um in der engeren Wahl befindliche leistungsfähige Unternehmen mit höheren Angebotspreisen zum Eintritt in niedrigere Angebote von relativ weniger leistungsfähigen Konkurrenzunternehmen zu veranlassen und so auf Verhandlungsbasis für das ausschreibende Unternehmen optimale Bedingungen zu "erhandeln", wären demnach zuzulassen, da nicht dem billigsten, sondern dem unter Abwägung aller Vor- und Nachteile für das Unternehmen (Gegenaufträge etc.) günstigsten Angebot der Zuschlag zu erteilen ist.¹⁾

¹⁾ § 24 Abs 3 Teil A VOB "... außer wenn die Verhandlungen nötig sind, um gleichartige Lose zu gleichen Bedingungen ... zu vergeben" bietet schon gewisse Ausweichmöglichkeiten

Andererseits ist allerdings bei vielen Unternehmen eine unbegründete Abneigung gegen die Anwendung der VOB und VOL festzustellen, weil die Bedeutung der dort niedergelegten Normen für eine sachgerechte und preisgünstige Vergabe noch nicht hinreichend bekannt ist. Grundsätzlich ist in den Verdingungsordnungen nämlich nur das vorgesehen, was ordentliche Kaufleute bei überlegter Geldausgabe ohnehin beachten sollten. Trotzdem kommen diese Prinzipien im geschäftlichen Leben, insbesondere auch bei von Bundeseinflüssen freien Gesellschaften, bedauerlicherweise oftmals zu kurz.

3. Die Prüfung der Abrechnung von Anlagenlieferungen, Bau- und sonstigen Leistungen (Abrechnungsprüfung):

Der Prüfer hat sich ganz allgemein von dem Vorhandensein und der Einhaltung organisatorischer Maßnahmen zu überzeugen, welche eine sorgfältige und wirtschaftliche Investitionsdurchführung sichern sollen.¹⁾ Im Rahmen der sog. Abrechnungsprüfung sind demgemäß zunächst der organisatorische Aufbau und der Ausführungszustand der Rechnungskontrolle (Eingangsrechnungen und Eigenleistungen) des Unternehmens im Hinblick auf deren Zweckmäßigkeit und Ausführungsqualität zu untersuchen, was durch eine Durchsicht vorhandener Organisationsanweisungen, Skizzierung von Arbeitsabläufen sowie insbesondere durch Einzelprüfungen erreicht wird.

¹⁾ Auch hierin ist eine Besonderheit zur aktienrechtlichen Pflichtprüfung gegeben. Dort wird nämlich eine Beurteilung der Organisation lediglich unter dem Gesichtspunkt ordnungsmäßiger Rechnungslegung vorgenommen (vgl. Adler-Düring-Schmaltz, 2. Auflage, a.a.O., Seiten 386 und 401, Erläuterungen zu § 135 AktG, Text 37 und 69), während bei Unternehmen mit Bundesbeteiligungen auch auf die Zweckmäßigkeit der Organisation einzugehen ist.

Zwecks Gewährleistung einer objektiven und optimalen Prüfung sollen die Rechnungen schon seitens des Unternehmens von zwei personell völlig voneinander getrennten Stellen (z.B. durch die örtliche Bauleitung und durch die Hauptverwaltung) geprüft werden. Beide haben sich auf die sachliche (Aufmaß, Preis, Einhaltung von Vertragsbestimmungen) und rechnerische Richtigkeit der Eingangsrechnungen zu erstrecken; bei der Zweitprüfung sind zusätzlich fachtechnische Feststellungen in dem Sinne zu treffen, ob nach den einschlägigen Regeln der Technik und den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit verfahren wurde.¹⁾

Der Prüfer hat im Rahmen seiner Prüfung ausgewählter Zugangsposten darauf zu achten, daß auf den Eingangsrechnungen und sonstigen Belegen entsprechende Prüf- und Feststellungsvermerke der einschlägigen technischen und kaufmännischen Stellen vorhanden sind. Besonders zu prüfen sind Schlußrechnungen, denen sämtliche Unterlagen beizufügen sind²⁾ und deren Ergebnis aus den einzelnen Teilrechnungen entwickelbar sein muß.³⁾ Sie

¹⁾ Auf Einzelheiten der Rechnungskontrolle kann im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden. Hierzu sei auf die Ausführungen von E. Mund a.a.O. verwiesen.

²⁾ Volle Vertragsunterlagen mit Zusatzvereinbarungen, Auftragsschreiben mit Vergabebegründung, Massenberechnungen für die einzelnen Teilleistungen, Lohnzettel, Liefer- und Wiegescheine, Zeichnungen, Niederschriften über die Leistungsabnahmen mit etwaigen Mängelfeststellungen, vereinbarte Gewährleistungsfristen, Rückhalte etc.

³⁾ Zweckmäßig ist die Führung einer -auftragsweise gegliederten- Unternehmerliste, in der alle Teilrechnungen unter Angabe ihres Rechnungsbetrages, des anerkannten und angewiesenen Betrages zusammen mit sonstigen Vermerken, z.B. über Abtretungen u.ä. eingetragen werden.

können durch den Abschlußprüfer etwa wie folgt behandelt werden:

1. Addition der Rechnungsendspalte,
2. Multiplikation (Menge x Preis) von Posten, die eine bestimmte, im einzelnen festzulegende Betragsgrenze überschreiten,
3. Vergleich der eingesetzten Preise anhand des Angebots (= des ausgefüllten Leistungsverzeichnisses),
4. Vergleich der abgerechneten mit den im Leistungsverzeichnis vorgesehenen Mengen,
5. Feststellung, ob bei Überschreiten der AR-Genehmigungsgrenze für den Auftrag eine Zustimmung des Kontrollorgans eingeholt wurde,¹⁾
6. Beurteilung von Wahlpositionen und Nachtragsaufträgen (vgl. Seite 117, Abs 4).

Neben sogenannten "naiven" Abrechnungsfehlern, wie falschen Additionen, Multiplikationen, Ansatz falscher Einheitspreise und dgl., seien wegen ihres Einflusses auf die Beurteilung der Geschäftsführung folgende relativ häufige Abrechnungs- und Verfahrensfehler genannt:

1. Verrechnung von Leistungen, die gemäß VOB und VOL nicht gesondert verrechenbar sind,
2. unterlassene neue Preisvereinbarungen bei Überschreitung der im Leistungsverzeichnis

¹⁾ Nur von dieser Seite her ist eine Vollständigkeitskontrolle hinsichtlich der Vorlage aller genehmigungspflichtigen Aufträge beim Kontrollorgan gewährleistet. Dabei ist aber Voraussetzung, daß die erforderlichen Niederschriften über Sitzungen des AR vorliegen.

vorgesehenen Massen um mehr als 10% für die 10% übersteigenden Massen,¹⁾

3. falsche Anzahlungsbehandlung bei Gleitpreisen:
Zweck der Anzahlung bei Gleitpreisen ist die Ermöglichung der Materialbeschaffung und Fertigungsaufnahme durch den Auftragnehmer. Deshalb dürfen durch Anzahlungen oder kreditierte Anzahlungen²⁾ gedeckte Material- und Fertigungsanteile nicht mehr in die Preisgleitung mit einbezogen werden, auch dann nicht, wenn der Auftragnehmer die Anzahlungen anders verwendet hat; m.a.W. der vor der Preiserhöhung durch die Anzahlung erreichbare Beschaffungs- und Fertigungsstand darf der Gleitung nicht unterliegen. Nur diese Handhabung entspricht dem Sinn von Anzahlungen bei Gleitpreisen.
4. falsche Behandlung von Mehrkosten bei Terminüberschreitungen: Ergeben sich Terminüberschreitungen durch Verschulden des Auftragnehmers, so kann der Auftraggeber zwischenzeitliche Kosten erhöhungen auch bei vereinbarten Gleitpreisen ablehnen. Andererseits sind derartige Mehrkosten auch ohne Gleitklauseln vom Auftraggeber zu tragen, wenn ihm nachgewiesen werden kann, daß die Verzögerungen durch ihn (z.B. wegen nicht rechtzeitiger Übergabe von Unterlagen) verursacht sind.

1) Erhöhungen oder Verminderungen eines Mengensatzes im Vergleich zum Leistungsverzeichnis um mehr als 10% geben dem Auftraggeber oder -nehmer das Recht, für die 10% übersteigende Leistung einen neuen Preis zu vereinbaren. Bei Massenmehrungen tritt unter der Voraussetzung gleichbleibenden Maschineneinsatzes und dgl. im allgemeinen eine Ermäßigung des Einheitspreises ein.

2) sie gelten als geleistete Anzahlungen und müssen bei Anwendung der Gleitklausel als solche behandelt werden.

5. Ersatz im Angebot relativ preisgünstig veranschlagter Positionen durch stark überhöhte Wahlpositionen aus "technischen Gründen",
6. mangelnde Sicherung des Verbrauchsnachweises bei kostenloser Materialbeistellung durch den Auftraggeber (möglicherweise werden dadurch private Abzweigungen oder dgl. ermöglicht).¹⁾
7. falsche Anrechnung bisheriger Teilzahlungen²⁾ sowie Direktzahlungen an Subunternehmer oder bei offenen Forderungsabtretungen an den Auftragnehmer,
8. fehlende Sicherheiten für Zahlungen, denen noch keine Leistungen gegenüberstehen.

Als sehr zweckmäßig erweist sich eine Gegenüberstellung etwa nach folgendem Schema:

<u>Planwerte</u>			<u>Vergabewerte</u>	
1. Plan	2. Plan	3. Plan	<u>Genehmigte</u>	<u>Effektive</u>
<u>vom....</u>	<u>vom....</u>	<u>vom....</u>	DM	DM
DM	DM	DM	→	

→	<u>Abgerechnete Kosten</u>	<u>Abweichungen</u>	<u>Sonstige Kosten</u>
	DM	DM	DM

¹⁾ Bei kostenloser Materialbeistellung des Unternehmens gegen Übergabequittung werden zweckmäßig gewisse Verbrauchstoleranzen gegenüber den geplanten Massen (für Streuverluste etc.) vertraglich vereinbart und die den vertraglichen Mehrverbrauch überschreitenden Mengen den Bauunternehmern (zuzüglich Verwaltungskosten) in Rechnung gestellt.

²⁾ Zwecks Vermeidung von Doppelzahlungen sind Rechnungsabschriften besonders zu kennzeichnen.

Die angefallenen Gesamtkosten bereits abgeschlossener und abgerechneter Objekte oder Teilobjekte sind den vergebenen und vom AR genehmigten Beträgen gegenüberzustellen; aufgetretene Abweichungen, insbesondere Kostenüberschreitungen, müssen je nach ihrem Umfang ausführlich erläutert werden.¹⁾ Dem Kostenvergleich sind, was in den Mantelrichtlinien ausdrücklich herausgestellt wird, sämtliche Kosten ohne Rücksicht auf ihre buchmäßige Behandlung ("Beerdigungskonten!") einschließlich solcher für Änderungen, Ergänzungen, Nachtragsaufträge, Preisgleitungen usw. zugrunde zu legen. Selbstverständlich sind auch alle mit der Investition zusammenhängenden Gemeinkosten, Neben- und Sonderkosten, ganz gleich unter welcher Bezeichnung sie rangieren, sowie Eigenleistungen zu erfassen.

Bei erst teilweise ausgeführten Investitionen, die noch nicht in die Kontenklasse 0 umgegliedert sind, sondern deren Kosten noch unter "im Bau befindliche Anlagen" gesammelt werden, ist eine Gegenüberstellung des bisher gebuchten Kostenanfalls mit den Voranschlagszahlen, wenn möglich mit einem Hinweis auf den Ausführungsstand der Arbeiten, erstrebenswert. Voraussetzung dafür ist jedoch eine Gliederung der im Bau befindlichen Anlagen nach gleichen Positionen, wie sie im Kostenvoranschlag vorgesehen sind, z.B.:

Maschinelle und elektrische Schleusenausrüstung
bei einem Wasserkraftwerk:
Tore mit Antrieben

¹⁾ Bei der Beurteilung solcher Überschreitungen darf jedoch nicht unbeachtet bleiben, daß jeder auch noch so gut ausgearbeitete Voranschlag nur Schätzwerte enthalten kann und daß, selbst wenn die Gesamtsumme nicht überschritten wurde, bei den einzelnen Teillosen regelmäßig Abweichungen auftreten werden.

Elektrische Einrichtung
Signalanlagen
Beleuchtungsanlage
Lautsprecher- und Telefonanlage
Schleusenbefehlsstelle
sonstige Schleusenausrüstung.

Auf Umgliederungen innerhalb einzelner Voranschlagspositionen zwecks Kompensation von Kostenüberschreitungen mit -unterschreitungen ist speziell zu achten, um rechtzeitig sich anbahnende Mehrkosten zu erkennen.

Festgestellte Kostenüberschreitungen sind zu begründen. Sie sind zwar häufig eine Ursache zwischenzeitlicher Lohn- und Preiserhöhungen, beruhen aber in relativ vielen Fällen auch darauf, daß die technischen Planungen und Kostenberechnungen mangelhaft waren oder während der Ausführung ganz oder teilweise von den geplanten Objekten abgewichen wurde, was meist umfangreiche Massen- und Preisänderungen bedingt.

Die Gegenüberstellung tatsächlicher genehmigter Bau-
summen fertiger Anlagen (Planwerte) führt jedoch nur dann zu befriedigenden Ergebnissen, wenn sichergestellt ist, daß die dem Kontrollorgan zur Genehmigung vorgelegten Planzahlen seitens des Unternehmens nicht von vornherein aus taktischen Gründen reichlich bemessen wurden, um auf diese Weise spätere Anstände weitgehend auszu-
schließen bzw. bei durch die überhöhten Planwerte noch gedeckten Kostenüberhöhungen eine nicht vorhandene sparsame Wirtschaftsführung vorzutäuschen.¹⁾ Eine gewisse Sicherung gegen solche Praktiken ist im allgemei-

¹⁾ Zudem bedingen überhöhte und schließlich nicht ausgeschöpfte Planwerte Finanzierungsfehler, da Mittel gebunden werden, die bei richtiger Planung hätten anderweitig Verwendung finden können.

nen dann gegeben, wenn der AR nicht nur global den Investitionsplänen, sondern auch den wichtigsten Auftragsvergabewerten zustimmt und diese limitiert, da das Unternehmen naturgemäß an günstigen Auftragsvergaben interessiert ist und das Verdingungswesen einer besonderen Vergabeprüfung unterliegt (vgl. Seite 109 Abs 2 ff). Gibt sich der AR mit dürftigen Voranschlägen zufrieden und stimmt er - was in der Praxis bisweilen vorkommt - Kostenplanungen größerer Objekte ohne nähere Aufteilung zu, so ist darin eine grobe Verletzung seiner Obliegenheiten zu erblicken, auf die im Prüfungsbericht entsprechend hinzuweisen ist, da es grundsätzlich als erheblicher Mangel zu gelten hat, wenn Investitionen größeren Umfangs ohne Nachprüfung ihrer wirtschaftlichen Grundlagen zugestimmt wird.

Es ist also besonders darauf zu achten, ob die Investitionspläne und alle genehmigungspflichtigen Aufträge dem AR zur Kenntnis gekommen sind und daß seitens des AR nicht nur grundsätzliche Genehmigungen, sondern auch Kostenbegrenzungen ausgesprochen wurden. Bei Abweichungen von den ursprünglichen Plänen und Überschreitung genehmigter Kosten ist es Aufgabe des Vorstands, den AR rechtzeitig zu unterrichten und um entsprechende Nachtragsgenehmigungen zu bitten (vgl. auch Seite 118 Abs 2).

Aus zeitlichen Gründen ist es jedoch praktisch kaum möglich, im Rahmen einer erweiterten Abschlußprüfung sämtliche geplanten und durchgeführten Investitionen so eingehend zu prüfen, wie es die Prüfungsrichtlinien mit ihren vorzugsweise auf eine Beurteilung der Geschäftsführung abgestellten Bestimmungen verlangen. Der Prüfer wird deshalb hier im allgemeinen nur die

bedeutenderen Objekte derart ausführlich behandeln und bei umfangreicher Investitionstätigkeit entsprechende Sonderprüfungen, mindestens jedoch Zwischenprüfungen ansetzen. Obwohl gemäß den Prüfungsrichtlinien jeweils schon während der erweiterten Abschlußprüfung zu den Investitionen Stellung zu nehmen wäre, wird diese Prüfung also bei größeren Vorhaben aus Zweckmäßigkeitsgründen im allgemeinen zurückgestellt und dann später im Rahmen einer gesonderten Investitionsprüfung nachgeholt. Der Vorteil dieses Verfahrens besteht im wesentlichen darin, daß eine zusammenfassende Würdigung des Gesamtvorgangs erreicht wird und damit verbunden eine Prüfungskostenersparnis eintritt.

Bei der Prüfung der **A b g ä n g e** ist zur Höhe des Entgelts Stellung zu nehmen und anzugeben, auf welche Weise die Verkaufswerte gefunden wurden (Verhältnis zum Buchwert und zu etwaigen Schätzwerten), sofern die Veräußerungserlöse von Sach- und/oder Finanzanlagen (Beteiligungen) ungewöhnlich niedrig erscheinen, oder die Veräußerung an Mitglieder des Vorstands, des AR oder an Betriebsangehörige erfolgte. Diese Forderung findet ihre Begründung in analoger Anwendung von § 47 Abs 1 RHO, wonach Gegenstände des Bundes nur zu einem Preis veräußert werden dürfen, der ihrem vollen Wert entspricht.

Im Anschluß an die Behandlung der Zu- und Abgänge kann ein Eingehen auf die **A b s c h r e i b u n g s p o l i t i k** des Unternehmens zweckmäßig sein sowie eine Untersuchung des **I n s t a n d h a l t u n g s a u f w a n d s** unter dem Gesichtspunkt, ob er, mengenmäßig oder nach Art der Leistung beurteilt, Kosten von Anlagenerweiterungen enthält, die grundsätzlich aktivierbar wären. U.u. kann aus dem Vergleich des Unterhaltungsaufwands

über mehrere Jahre ein gewisses Urteil über seine Angemessenheit oder den Zustand der Anlagen oder wesentlicher Anlagenteile gewonnen werden.

bb) Finanzanlagen.

Hinsichtlich der Behandlung der Finanzanlagen enthalten nur die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien ausführliche Hinweise. Aber auch diese stellen, soweit sie sich lediglich auf die Angabe des Nennbetrags der einzelnen Beteiligungen in Gegenüberstellung zum Grund-, Stammkapital oder dgl. der Beteiligungsgesellschaften (zwecks Kenntlichmachung des Beteiligungsumfangs) sowie auf die Nennung der zum Bilanzstichtag vorhandenen Kursreserven (= Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Kurswert am Bilanzstichtag) von Beteiligungen und Wertpapieren des Anlagevermögens beziehen - abgesehen von der hierdurch gegebenen Abgrenzung der erforderlichen Mindestberichterstattung - keine wesentliche Besonderheit dar.

Das Schwergewicht der Prüfungs- und Berichterstattungspflicht hat sich nach den Prüfungsrichtlinien auf solche Finanzanlagen zu erstrecken, die innerhalb des Berichtsjahres angeschafft oder veräußert wurden, an einem der den Berichtszeitraum begrenzenden Bilanzstichtage also nicht im bilanzierten Bestand enthalten sind. Hier ist jeweils auf die Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgründe einzugehen und nach Möglichkeit zur Angemessenheit der Erwerbs- oder Veräußerungspreise Stellung zu nehmen. Hinter dieser allgemeinen Formulierung verbirgt sich eine ganze Skala von generalisierend nicht aufzeigbaren Problemen, die hier lediglich unter dem Stichwort Beurteilung des inneren Wertes von Beteili-

gungen angedeutet werden sollen und die regelmäßig (schon aus zeitlichen Gründen) nur im Rahmen einer Sonderprüfung erschöpfend behandelt werden können. Deshalb wird im Rahmen der erweiterten Abschlußprüfung vom Prüfer lediglich ein Studium einschlägiger Verhandlungsunterlagen, vorliegender Sachverständigen-gutachten oder eigener Berechnungen des Unternehmens über die Ertragsaussichten und den Substanzwert der Beteiligungen sowie eine kritische berichtsmäßige Wiedergabe der dort gefundenen Anhaltspunkte verlangt werden können.

Bei Veräußerungen von Wertpapieren oder Beteiligungen sind außerdem ihr ursprünglicher Anschaffungswert sowie der letzte Bilanzwert festzustellen und im Bericht zu nennen.

bc) Forderungen und Verbindlichkeiten.

Im Gegensatz zur Handhabung bei regulären Abschlußprüfungen, wo hinsichtlich der Kontokorrente im wesentlichen nur festzustellen ist, ob die ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten überhaupt zu Recht bestehen, richtig bewertet wurden (Bonitätsbeurteilung an Hand der Abwicklung im neuen Jahr) und ihr Ausweis den gesetzlichen Erfordernissen entspricht, ist im Rahmen der erweiterten Abschlußprüfung auf Grund der Prüfungsrichtlinien zusätzlich auf auffällige Konditionen (Zins, Tilgung, Sicherheit) und größere oder sonstwie bemerkenswerte Posten besonders einzugehen. In dieser Hinsicht interessieren u.a. Kredite an Gesellschafter, AR-Mitglieder, leitende Angestellte, sonstige Personaldarlehen sowie Konzernforderungen und -Verbindlichkeiten (Sonderausweis). Auf die er-

folgte Beachtung gesetzlicher Vorschriften bei Kreditgewährungen an bestimmte Personenkreise (vgl. § 80 AktG) ist im Prüfungsbericht eigens hinzuweisen. Bei größeren Posten ist die Angabe der Einzelbeträge, des Zwecks der Kreditgewährung sowie der Konditionen angebracht.

Kreditgewährungen über einen bestimmten Betrag hinaus, ausgenommen übliche Lieferungs- und Leistungskredite, sollten nicht nur von der Geschäftsleitung genehmigt, sondern grundsätzlich auch an die Zustimmung des Kontrollorgans gebunden sein (vgl. Seite 27 Abs 2 ff). Demnach ist bei Personaldarlehen gegebenenfalls festzustellen, ob entsprechende AR- und/oder Vorstandszustimmungen vorliegen. Letzteres gilt auch für Personalvorschüsse. Die Darlehensverträge sind auf ihre Vollständigkeit hin zu untersuchen (ausreichende Angaben über Verzinsung, Tilgung, Kündigung u.ä.), weiterhin ist auf sogenannten "Silvesteraufputz" (Kreditrückzahlung lediglich über den Bilanzstichtag) zu achten.

In der Bilanz des Unternehmens gegeneinander aufgerechnete Schuld- und Besitzposten sind im Bericht getrennt zu nennen. In Betracht kommen hierfür vornehmlich Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber gleichen Personen, insbesondere auch Konzernforderungen und -Verbindlichkeiten, die sich (rechtlich) aufrechenbar gegenüberstehen und in der Bilanz zwecks Vermeidung von Aufblähungen zu Ausweiszwecken ordnungsgemäß gegeneinander aufgerechnet wurden¹⁾ (vgl. auch Seite 102, Abs 1).

¹⁾ Analoges gilt auch für entsprechende Bankguthaben und -verbindlichkeiten.

Besondere Bestimmungen gelten für Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Bund: Sie sind unter Nennung ihrer Entstehungsgründe in ihrer Entwicklung während des geprüften Geschäftsjahres (zweckmäßig mit zusätzlichen Angaben über die weitere Entwicklung im neuen Jahr) darzustellen, wobei namentlich die Einhaltung der vereinbarten Bedingungen zu prüfen ist. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob auch in Zukunft die ordnungsmäßige Verzinsung und Tilgung gesichert erscheint und ob gegebenenfalls mit einer unmittelbaren oder mittelbaren Inanspruchnahme der öffentlichen Hand aus Bürgschaften oder dgl. zu rechnen ist.

Bei den Krediten der öffentlichen Hand kann es sich um unmittelbare oder mittelbare (über ihr nahestehende Unternehmen, z.B. die Kreditanstalt für Wiederaufbau) Kreditgewährungen handeln. Sie werden für Investitionszwecke, zur Erhöhung des Umlaufvermögens, zur Schuldentilgung oder als Überbrückungs-(Zwischen-)Kredite gewährt. Der Prüfer hat zu untersuchen, ob die Mittel in der bewilligten Höhe erforderlich waren, ob die Wirtschaft die zur Verfügung gestellten Mittel nicht eher und jeweils nur insoweit angefordert hat, als sie für den benötigten Zweck erforderlich waren und schließlich, ob der mit der Kreditgewährung erstrebte Zweck erreicht worden ist.

Seitens öffentlicher Kreditgeber werden in aller Regel Nachweise über die Verwendung der Kreditmittel angefordert. Sie sind vom Prüfer daraufhin zu untersuchen, ob sie gemäß den Auflagen der öffentlichen Hand erstellt wurden und ob ihrem Inhalt materielle Richtigkeit zukommt. Von diesen Prüfungen kann jedoch abgesehen werden, wenn eine Sonderprüfung gemäß § 64a AMG stattfindet.

Von wesentlichem Interesse sind naturgemäß auch zweifelhafte oder uneinbringliche Forderungen sowie Beträge, die während des Geschäftsjahres wertberichtigt oder ausgebucht wurden. Sie sind besonders prüfungs- und erläuterungsbedürftig, da im Rahmen der haushaltsrechtlichen Prüfung in erster Linie auf die Qualität der Geschäftsführung abgestellt wird, welche sich insbesondere auch in Maßnahmen der Kreditauswahl (ausreichende Bonitätskontrolle) und Kreditsicherung zeigt. Enthält der Prüfungsbericht keine Darstellung der Ursachen von Forderungsverlusten, so können der zuständige Minister und der BRH nicht prüfen, ob der Vorstand und der AR den ihnen obliegenden Pflichten mit der erforderlichen Sorgfalt nachgekommen sind. Von Interesse sind ferner alle entgangenen Gewinne (Zinsverluste) oder offenen Verluste, wobei allerdings darauf hinzuweisen ist, daß seitens des Unternehmens zweckmäßig nicht in jedem Fall nur auf Verzinsung geachtet werden sollte (z.B. Darlehensgewährung an Arbeitnehmer besser nur als - zinslose - Lohn- bzw. Gehaltsvorschüsse, da diese ohne Rücksicht auf inzwischen vorgenommene Pfändungen bis zur vollen Höhe auf fällige Lohn- und Gehaltsansprüche angerechnet werden können, im Gegensatz zu - verzinslichen - Personaldarlehen, wo eine Aufrechnung gegen fällige Lohn- bzw. Gehaltszahlungen nur über die pfändungsfreie Grenze hinaus möglich ist und deshalb die Gefahr einer Vorwegpfändung durch Dritte besteht).

Gebildete Wertberichtigungen und Rückstellungen sind auf ihre ausreichende Höhe hin zu untersuchen. Desgleichen ist über entsprechende frei gewordene Beträge und ihre Verwendung zu berichten.

bd) Grundkapital, Stammkapital.

Für die Prüfung der Kapitalgröße des Unternehmens sowie die Berichterstattung hierüber verlangen die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien - im Gegensatz zu den Mantelrichtlinien - im wesentlichen nur solche Angaben, die bei regulärer aktienrechtlicher Pflichtprüfung zu dieser Position ohnehin gemacht zu werden pflegen, nämlich Angaben über die Arten der Aktien oder Geschäftsanteile unter Nennung noch ausstehender Beträge sowie der mit den Anteilen verbundenen Rechte und Pflichten, jedoch ist bei Kapitalerhöhungen oder -herabsetzungen auf die Gründe für diese Maßnahmen einzugehen.

Die Mantelrichtlinien behandeln das Kapital im Zusammenhang mit der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens und verlangen eine Stellungnahme zur Angemessenheit des Nominalkapitals und der sonstigen Eigenmittel, womit naturgemäß sehr erhebliche Schwierigkeiten verbunden sind.

Vor einem Eingehen auf die Frage der Angemessenheit des Eigenkapitals (es dürfte wohl ein optimales Eigenkapitalverhältnis gemeint sein), ist zunächst der finanzielle Grundaufbau des Unternehmens, d.h. seine gesamte Finanzstruktur zu analysieren, wobei festzustellen ist, ob der "goldenen Finanzierungsregel" entsprochen wurde, also das im Unternehmen betriebsbedingt langfristig gebundene Vermögen auch langfristig finanziert wurde. Zum betriebsnotwendigen Vermögen zählen auch die betriebsbedingten Umlaufmittel, denn auf lange Sicht kann z.B. ein Warenlager wegen der Notwendigkeit, es jeweils sofort wieder aufzufüllen, trotz

noch so großer Umschlaghäufigkeit, nicht mit kurzfristigem Kredit finanziert werden.¹⁾ Somit sind nicht nur das Anlagevermögen, sondern auch bestimmte Teile des Umlaufvermögens als Investition anzusehen.

Inwieweit nun im Rahmen der gekennzeichneten langfristigen Investitionsfinanzierung eigene und fremde Mittel heranzuziehen sind, läßt sich wegen der Vielzahl der zu beachtenden Gesichtspunkte generell nicht beantworten. Darüberhinaus ist die Gestaltung der Kapitalverhältnisse auch eine Frage persönlichen Temperaments. Hohes Eigenkapital verleiht der Finanzstruktur Stabilität, während langfristiges Fremdkapital zu Labilität führt, da es in Zukunft einmal durch Eigenkapital oder neues Fremdkapital ersetzt werden muß. Insbesondere durch die Tilgungshäufung mehrerer Kredite können sich Liquiditätsanspannungen ergeben, was namentlich, wenn der Kapitalmarkt nicht funktioniert, gefährvoll sein kann. Daraus kann für die Liquiditätsbeurteilung (vgl. Seite 167 ff) abgeleitet werden, daß mit steigender Fremdkapitalbelastung zwangsläufig eine vergleichsweise Verschlechterung der Liquidität verbunden ist. Diese Situation vermag jedoch durch gute Rentabilität positiv beeinflußt zu werden.

Der Gesichtspunkt der Rentabilität ist für das Verhältnis von Eigen- zu Fremdkapital von besonderer Bedeutung, da Fremdkapital wegen der (körperschaftsteuerlichen) Abzugsfähigkeit der Zinsen billiger ist als Eigenkapital, bei dem die Körperschaftsteuerbelastung sowie die Dividende erwirtschaftet werden

¹⁾ Auf den Einfluß von Kapazitätserweiterungen auf die Vorräte und damit auf die Finanzierung sei nur am Rande hingewiesen.

müssen. Aus Gründen der Rentabilität kann deshalb eine relativ hohe Fremdfinanzierung erstrebenswert sein, wofür allerdings eine auch für die Zukunft günstig zu beurteilende Ertragslage oder eine starke, vertraglich entsprechend gebundene Konzerngesellschaft (Muttergesellschaft) im Hintergrund Voraussetzung ist, um Liquiditätsschwierigkeiten auszuschließen. Umgekehrt kann es bei unsicherer Beurteilung der Ertragsituation vorteilhaft sein, das Eigenkapital hoch zu bemessen und damit im Extremfall neben dem gesamten Anlagevermögen auch Teile des Umlaufvermögens zu finanzieren.

In jedem Fall ist also in Kapitaluntersuchungen die konzernmäßige und sonstige Verflechtung des Unternehmens mit einzubeziehen, da von dieser Seite her mitunter sehr erhebliche positive (z.B. starke Muttergesellschaft) oder negative (schwache Tochtergesellschaften, welche laufend zuschußbedürftig sind) Beurteilungspunkte abgeleitet werden können.

Der Prüfer wird deshalb - ausgehend von der "goldenen Finanzierungsregel" - die tatsächliche Finanzierungsform des Unternehmens darlegen und unter Berücksichtigung jeweiliger Sonderverhältnisse und Entwicklungstendenzen (Verflechtung, Marktentwicklung, Ertragschancen, Liquiditätslage, geplante Investitionen und deren voraussichtliche Rentabilität) zu würdigen suchen. Auf erkennbare Disproportionalitäten (ungesunde Unter- oder Überfinanzierung) ist entsprechend hinzuweisen.¹⁾ Weiterhin ist darzulegen, ob Kapital-

¹⁾ Eine andere Frage wäre allerdings die, inwieweit bei derartigen Untersuchungen überhaupt von der Jahresbilanz mit ihren zum Teil problematischen Werten ausgegangen werden kann. Im allgemeinen dürfte sie aber eine ausreichende Grundlage bilden.

einzahlungen des Bundes im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften rechtzeitig geleistet, aber aus haushaltsrechtlichen Gründen nicht vorzeitig eingefordert wurden.

Die Prüfungs- und Berichterstattungserfordernisse für

be) Gesetzliche und satzungsmäßige Rücklagen sowie

Andere Rücklagen

stellen im Vergleich zur regulären aktienrechtlichen Pflichtprüfung keine Besonderheit dar. Es ist lediglich anzugeben, ob die eingetretenen Veränderungen den Gesetzen, der Satzung oder den Beschlüssen der zuständigen Organe entsprechen.

bf) Rückstellungen.

Auch die prüferische Behandlung der Rückstellungen entspricht im wesentlichen den Erfordernissen der regulären aktienrechtlichen Pflichtprüfung. Der Prüfer hat letztlich festzustellen, ob für alle nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung berücksichtigungsfähigen Risiken entsprechende Rückstellungen gebildet worden sind.

bg) Bürgschafts- und ähnliche Verpflichtungen.

Nach den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien sind die sogenannten Eventualverbindlichkeiten (Bürgschafts- und ähnliche Verpflichtungen) bei allen Unternehmen mit Bundesbeteiligung, gleichgültig welcher Rechtsform, in analoger Anwendung des § 131 Abs 7 AktG in der Bi-

lanz zu vermerken (vgl. auch Seite 29, 3 und Seite 32, b, Abs 2) und unter Angabe ihrer Höhe, ihres Zwecks und der Dauer im Prüfungsbericht zu nennen sowie in ihrer zeitlichen Entwicklung zu besprechen. Des weiteren ist über erfolgte Inanspruchnahmen und deren Gründe sowie im Zusammenhang damit geltend gemachte Rückgriffsrechte zu berichten. Ferner ist anzugeben, ob aus den noch bestehenden Verpflichtungen dieser Art mit Inanspruchnahmen zu rechnen ist.

4. Stellungnahme zur Gewinn- und Verlustrechnung.

a) Allgemeine Gesichtspunkte:

Für die Prüfung der Gewinn- und Verlustrechnung und die Berichterstattung hierüber geben die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien eingangs eine Aufzählung zu berücksichtigender allgemeiner Gesichtspunkte, die gleichsam die Rahmenanweisung für die Bearbeitung aller Erfolgsrechnungspositionen darstellen und letztlich eine knappe, aber klare Berichterstattung über alle wesentlichen Punkte fordern, die für eine Urteilsbildung der Berichtsempfänger erforderlich sind.

Den Interessen der Richtlinienherausgeber entsprechend wird eine Untersuchung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens in dem Sinne gefordert, ob die getätigten Aufwendungen nach Art und Höhe den Grundsätzen sparsamer Wirtschaftsführung entsprechen und nach Auffassung des Prüfers zur Erfüllung der Aufgaben des Unternehmens erforderlich waren. Aufwendungen und Erträge, die unter Abstellung auf das übliche Maß wegen ihrer Art und Höhe zu Bemerkungen Anlaß geben, sind im Prü-

fungsbericht deutlich herauszustellen.

Der aktienrechtlichen Pflichtprüfung ist diese Aufgabenstellung fremd. Selbst wenn die Geschäftsführung unzweckmäßig war und dabei die nötige Sorgfalt sowie die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit unbeachtet blieben, ist das Testat zu erteilen, wenn im übrigen den gesetzlichen Erfordernissen entsprochen wurde (vgl. auch Seite 193 Abs 1 und Seite 194 Abs 1). Die bei der erweiterten Abschlußprüfung geforderte Urteilsbildung über die Angemessenheit von Aufwendungen und Erträgen setzt beim Prüfer naturgemäß ein erhebliches Urteilsvermögen und Maß an Verantwortung voraus,¹⁾ weshalb in sehr vielen Fällen lediglich eine eindeutige Sachverhaltsfeststellung und -darstellung unter Nennung gegebener Begründungen vertretbar erscheint. Auf Grund dieser Angaben wird dem meist auch mit Fachleuten besetzten Aufsichtsorgan eine eigene Urteilsfindung ermöglicht, ohne daß sich der Prüfer Vorwürfen seitens des Unternehmens aussetzen hat.

Um die Beurteilung der Aufwendungen und Erträge zu erleichtern, sind

- a) für alle Positionen der Erfolgsrechnung - soweit angebracht - jeweils entsprechende Aufgliederungen zu geben und die vergleichbaren Vorjahreszahlen zu nennen,
- b) zu Ausweiszwecken aufgerechnete Aufwendungen und Erträge getrennt darzustellen (berichtsmäßige Durch-

¹⁾ Es sei in diesem Zusammenhang lediglich auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die regelmäßig z.B. bei der Beurteilung des erforderlichen Personalstandes sowie der gegebenen Einstufung des Personals auftreten.

setzung des Bruttoprinzips)¹⁾ und

- c) wesentliche Abweichungen beim Zeitvergleich zu begründen. (Die Fragestellung lautet also: Warum Zunahme, Abnahme oder Konstanz bei den einzelnen Aufwands- und Ertragsposten, wobei allerdings wegen möglicher Beschäftigungs- und Absatzschwankungen aus relativ unveränderten Aufwendungen oder Erträgen nicht ohne weiteres auf materielle Richtigkeit geschlossen werden darf),
- d) ihrer Art nach zusammengehörige, jedoch auf verschiedenen Konten gebuchte Aufwendungen (z.B. Instandhaltungskosten) und Erträge an einer Berichtsstelle zusammenzufassen. Letzteres gilt insbesondere für außerordentliche Aufwendungen und Erträge, die nach den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien an je einer Berichtsstelle zu erläutern sind.

Da der Gewinn- und Verlustrechnung des § 132 AktG wegen des bisher in Deutschland noch zulässigen Nettoprinzips nur relativ geringe Aussagekraft zukam, wurde sie bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung regelmäßig durch eine sog. erweiterte, vom Umsatz ausgehende Gewinn- und Verlustrechnung (wirtschaftliche Erfolgsrechnung) ergänzt, wofür zusammengefaßt etwa folgendes Schema Anwendung fand:

¹⁾ Durch die Vorschriften über die Neufassung des § 132 AktG, welche erstmals auf den Jahresabschluß für das am 31. Dez. 1960 endende oder laufende Geschäftsjahr anzuwenden sind, die jedoch nach einer Empfehlung des inzwischen verstorbenen Bundesschatzministers Dr. Lindrath von Gesellschaften mit Bundesbeteiligung schon vor dem Inkrafttreten des neuen § 132 AktG befolgt werden sollen, ist diese Forderung der Prüfungsrichtlinien zum Teil gegenstandslos.

		<u>1958</u>	<u>1957</u>	<u>Veränderungen</u>	
		<u>DM</u>	<u>DM</u>	<u>rd.DM</u>	<u>rd.%</u>
I	Verkaufserlöse:				
	Bruttoumsatz abzüglich Erlösschmälerungen	_____	_____	_____	_____
	NETTOUMSATZ				
II	Nicht verkaufte Leistungen:				
	a) selbst erstellte Anlagen				
	b) Bestandsveränderungen (+ Zunahmen oder ./. Abnahmen bei halbfertigen und fertigen Erzeugnissen)	_____	_____	_____	_____
	BETRIEBSLEISTUNG	_____	_____	_____	_____
III	Selbstkosten für den Umsatz				
IV	Selbstkosten der nicht verkauften Leistungen	_____	_____	_____	_____
	./.	=====	=====	=====	=====
	BETRIEBSERGEBNIS (Gewinn +; Verlust ./.)	_____	_____	_____	_____
V	Außerordentliche und betriebsfremde Aufwendungen				
	./.				
VI	Außerordentliche und betriebsfremde Erträge	_____	_____	_____	_____
	+				
	NEUTRALES ERGEBNIS (Gewinn +; Verlust ./.)	=====	=====	=====	=====
	Gesamtergebnis =				
	JAHRESERGEBNIS	=====	=====	=====	=====

In geeigneten Fällen wurde eine Ergebnisaufgliederung in Betriebserfolg, Finanzerfolg und außerordentliche, aperiodische und sonstige Posten gegeben.

Aus Gründen besserer Vergleichbarkeit wurden die Ertragsteuern (wegen etwaiger Nachzahlungen für frühere Jahre) in vorliegendem Schema grundsätzlich nicht im Betriebsergebnis berücksichtigt, sondern innerhalb der außerordentlichen und betriebsfremden Aufwendungen als Sonderposten oder dgl. gezeigt. Je nach Lage des Einzelfalls (Betragsrelationen) konnte es zweckmäßig sein, außerdem auch solche Beträge in die außerordentlichen Posten (Positionen V und VI) der wirtschaftlichen Erfolgsrechnung einzugliedern, die in dem veröffentlichten Abschluß nicht als solche ausgewiesen wurden; das galt insbesondere für außerordentliche Aufwendungen, für die - im Gegensatz zu den außerordentlichen Erträgen - gemäß bisheriger Fassung des § 132 AktG ein Ausweis als Sonderposition nicht zwingend war.¹⁾ Demgemäß errechnete sich dann das Jahresergebnis aus dem Betriebsergebnis vor Abzug der Ertragsteuern vermehrt oder vermindert um den Saldo aus außerordentlichen und betriebsfremden Posten (einschließlich Ertragsteuern).

Wesentliche und auffallende Entwicklungen waren an Hand einer derart erweiterten Erfolgsrechnung relativ leicht zu erkennen und darzustellen.

Weitere Aufgliederungen (z.B. Gliederung des Umsatzes nach In- und Auslandsverkauf, Haupterzeugnissen usw.)

¹⁾ Die Positionen ao. Aufwendungen und außerordentliche Erträge fehlen in § 132 AktG neuen Rechts, da sie über den Gesamtumfang der ao. Posten keinen Aufschluß geben. Der wesentliche Inhalt der bisherigen Posten wird nach neuem Recht in besonderen Positionen erfaßt.

wurden je nach Lage des Falles im Rahmen der Erläuterung zu den einzelnen Positionen gebracht (vgl. auch Seite 83, Pkt. 6).

Die gekennzeichnete bisherige Handhabung wird durch die Neuregelung des § 132 AktG überholt, welche nach der Begründung der Bundesregierung durch die Nennung des Umsatzes und eine auch sonst ausführlichere Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung eine bessere Beurteilung der Betriebs- und Unternehmensergebnisse als bisher ermöglichen soll. Das gilt insbesondere für die von den Wirtschaftsprüfern vorgeschlagene Staffelform der Erfolgsrechnung, die zwar sachlich die gleichen Posten wie die Kontoform enthält, aber die Ergebnisermittlung von den Umsatzerlösen ausgehend - in jeder Phase ablesbar - darstellt und deshalb aller Voraussicht nach die bisherige Form der vom Umsatz ausgehenden sog. wirtschaftlichen Erfolgsrechnung ablösen wird. Damit ist für den Prüfer eine gewisse Arbeitserleichterung verbunden, weil die bisherige Notwendigkeit entfällt, die Erfolgsrechnung einmal in der Reihenfolge der gesetzlichen Gliederung des § 132 AktG alter Fassung (im Berichtsanhang) und einmal zwecks betriebswirtschaftlicher Ergebnisanalyse vom Umsatz ausgehend in Form der wirtschaftlichen Erfolgsrechnung (im Hauptbericht) zu besprechen. Sofern nicht vom Bund noch besondere Informationswünsche im Zusammenhang mit der Neugliederung der Erfolgsrechnung geltend gemacht werden, wird also in Zukunft in den Hauptberichten an Stelle der bisherigen wirtschaftlichen Erfolgsrechnung eine (u.U. zusammengefaßte) Erfolgsrechnung in der neuen Staffelform¹⁾ analysiert werden, während im Be-

¹⁾ wie bisher mit Angabe der absoluten und relativen Veränderungen im Vergleich zum Vorjahr

richtsanhang dazu eine ins einzelne gehende Aufgliederung und Erläuterung der einzelnen Positionen gegeben wird.

Es ist aber darauf hinzuweisen, daß trotz der damit erreichten Verbesserungen auch bei der neuen Staffelform die Zusammensetzung des Jahreserfolgs nicht ohne weiteres ablesbar ist, weil

1. die Entwicklung der stillen Reserven in den Vorräten und im Anlagevermögen weiterhin nicht erkennbar wird, weshalb das Betriebsergebnis höher oder niedriger sein kann als das in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene¹⁾ und
2. auch die neue Erfolgsrechnung ein Mischgebilde aus Umsatzrechnung, Leistungsrechnung und Aufwandsrechnung darstellt.

Durch entsprechende Umgliederungen läßt sich jedoch für die Darstellung der Ertragslage folgendes Schema entwickeln:²⁾

I.	Betriebserfolg	(= Ergebnis aus Betriebserträgen und Betriebsaufwendungen einschließlich Abschreibungen)
+ II.	Finanzerfolg	(= Ergebnis aus dem Finanzanlagevermögen, Zinsaufwendungen und Erträgen, Gewinnabführungen)

¹⁾ Die Position 12 (Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen, soweit sie nicht unter Nr. 11 aufzuführen sind) ist nicht zweifelsfrei, da bei einengender Auslegung, die auch der Auffassung des Bundesjustizministeriums entspricht, nur die Auflösung von auf der Passivseite der Bilanz geführten Wertberichtigungen kenntlich zu machen ist.

²⁾ Vortrag WP Dr. Remien, Hamburg, 1958 in Grünberg/Hess.

Übertrag:

		und Verlustübernahmen)
= III.	Geschäftserfolg	
+ IV.	Außerordentliche, aperiodische und sonstige Posten	(z.B. Auflösung von Rückstel- lungen, Wertberichtigungen, sonstige Erträge, Verluste aus Abgängen von Anlagen)
= V.	Unversteuerter Jahreserfolg	
./.	VI. Steuern vom Ertrag und vom Vermögen	
= VII.	versteuerter Jahreserfolg	
+ ./.	VIII. Gewinnregulierungs- posten	(z.B. Ergebnisvorträge, Ergeb- nisabführung an die Obergesell- schaft, Rücklagenzuführung oder -entnahmen)
= IX.	Ausgewiesenes Ergebnis	

Auf diese Weise ist eine - wenn auch nicht vollständig befriedigende - übersichtliche betriebswirtschaftliche Gliederung gewonnen, auf die bei der Stellungnahme zum Ergebnis des geprüften Geschäftsjahres (vgl. Seite 164 ff) zurückgegriffen werden kann.

b) Besonderheiten bei den einzelnen Posten der Erfolgs-
rechnung:-----

ba) Personalkosten.

In den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien werden die gemäß § 132 AktG gesondert ausweispflichtigen Gehälter, Löhne und gesetzlichen Sozialabgaben¹⁾ sowie die Bezüge des AR gemeinsam genannt. Die prüfungstechnischen Besonderheiten bei der Behandlung des Personalaufwands sind im Vergleich zur aktienrechtlichen Pflichtprüfung im wesentlichen darin zu sehen, daß durch die Informationswünsche des Bundes der Behandlungsumfang dieser Positionen erheblich erweitert wird. Demgemäß sind zwecks Erlangung eines ausreichenden Überblicks sowohl umfangreichere formelle Prüfungshandlungen vorzunehmen als auch weitergehende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und berichtsmäßig zu verarbeiten. Auf Fragen der Organisation des gesamten Personalwesens iW.S. (Verfahrensabläufe, innerbetriebliche Kontrollen, Genehmigungen u.ä.) ist besonders einzugehen, da auf diese Weise ein Urteil über die Zweckmäßigkeit von Maßnahmen der Geschäftsführung sowie die Wirtschaftlichkeit von Einzelhandhabungen gewonnen werden kann.

Nachfolgend werden lediglich die Besonderheiten dargestellt, die bei der erweiterten Prüfung des Personalaufwands von Unternehmen mit Bundesbeteiligung auftreten.

¹⁾ Nach der Neufassung des § 132 AktG sind neben den (gesetzlichen) sozialen Abgaben auch soziale Aufwendungen, soweit sie nicht unter anderen Posten auszuweisen sind, gesondert zu zeigen.

Gehälter:

Im Gehaltsaufwand sind regelmäßig Vergütungen an drei verschiedene Angestelltengruppen enthalten, nämlich

die Bezüge des Vorstands bzw. der Geschäfts-
leitung,
der leitenden Angestellten¹⁾ und der
sonstigen (übrigen) Angestellten.

Sie sind nach den Prüfungsrichtlinien jeweils unter Nennung der Zahl ihrer Empfänger zu gliedern.

Es ist darzulegen, ob und für welche Personenzahl die Bezüge auf Grund von Einzelverträgen (bei leitenden Angestellten in Übereinstimmung mit den Beschlüssen der Aufsichtsorgane, z.B. AR-Ausschuß für Personalangelegenheiten) oder Tarifverträgen (gegebenenfalls mit übertariflichen Zulagen) gewährt werden.

In Übereinstimmung mit den Prüfungsrichtlinien können die Bezüge des Vorstands und der leitenden Angestellten im einzelnen in einem sog. vertraulichen Sonderbericht (vgl. Seite 151 ff) behandelt werden. Ist das der Fall, so kann bei der Besprechung der Aufwands-(unter)-position Gehälter auf eine besondere Herausstellung der vertraulichen Bezüge verzichtet werden. Sie gehen demgemäß auch - ebenso wie die an Lehrlinge, Praktikanten usw. bezahlten niedrigeren Bezüge - in alle Durchschnittsermittlungen mit ein, wobei dann aber aus Gründen der Klarheit anzugeben ist, welcher

¹⁾ Prokuristen, Handlungsbevollmächtigte, Hauptabteilungs- und Abteilungsleiter sowie Angestellte mit Bezügen, die die Pflichtversicherungsgrenze (z.Zt. monatlich DM 1250,--) übersteigen.

Personenkreis in die Durchschnittsermittlungen einbezogen wurde. In diesem Zusammenhang kann auch der vertrauliche Sonderbericht erwähnt und auf die (mit DM) richtige Nennung der Gesamtbezüge des Vorstands und des AR gemäß § 128 Abs 2 Ziffer 7 AktG im Geschäftsbericht des Unternehmens hingewiesen werden.

Zweckmäßig wird der Aufwand zunächst wie im Rahmen einer aktienrechtlichen Pflichtprüfung geprüft. Dabei sind jedoch nach den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien Sonderzahlungen, wie "z.B. Abschluß-, Urlaubs- und Weihnachtsvergütungen, Jubiläumsgelder, Lebens- und Rentenversicherungsprämien, Abkehr gelder, Übernahme der Lohnsteuer durch das Unternehmen, ferner wesentliche Nachzahlungen für Vorjahre sowie Ruhegelder getrennt aufzuführen und zu erläutern. Sachbezüge sind aufzuführen, wenn dies für die Beurteilung bedeutungsvoll ist." Ebenso prüfungs- und erläuterungsbedürftig sind Pauschalabfindungen (Aufwands- und Trennungsentschädigungen, Überstundenabgeltungen, Reisekostenpauschalen u.ä.), insbesondere auch im Hinblick darauf, ob die der Pauschalierung zugrundeliegenden Tatbestände noch (bzw. noch in gleichem Umfang) gegeben sind, die Pauschalen also zu Recht weitergewährt werden. Für derartige Sonderzahlungen des Unternehmens ist regelmäßig die Auszahlungsgrundlage (Tarifvertrag, Vorstandsbeschluß, gegebenenfalls mit entsprechender Zustimmung des AR) anzugeben und die Art der Berechnung zu prüfen bzw. bei wiederkehrenden Zahlungen auf zwischenzeitlich eingetretene Änderungen einzugehen und die Aufwandsentwicklung zu erläutern. Werden bestimmte genehmigte Aufwandsgrößen überschritten, so ist dies besonders zu erwähnen und zu begründen (vgl. auch Seite 100 Abs 2).

Eine wesentliche Prüfungsaufgabe (zusätzliche Schwerpunktfrage) bildet bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung die kritische Beurteilung der Auszahlungsorganisation, insbesondere die Klärung folgender Fragen: Liegt die Errechnung der Auszahlungsbeträge und die Erstellung der Gehalts- und Lohnlisten in einer Hand oder besteht Arbeitsteilung mit entsprechender Kontrollwirksamkeit? Wer tätet ein, zahlt aus, bucht? Höhe des Versicherungsschutzes für Botenberaubung, für vor der Auszahlung im Tresor lagernde Bestände u.ä.? Was geschieht mit Geldern, die infolge Krankheit oder zwischenzeitlichen Ausscheidens der Empfangsberechtigten nicht ausgezahlt werden konnten? (Vereinnahmung in die Kasse oder lediglich Schreibtischaufbewahrung? Überweisung mit Barscheck - an die richtige Anschrift?) Werden die Auszahlungsunterlagen innerhalb des Unternehmens (etwa durch die Innenrevision) einer nochmaligen Überprüfung unterzogen?

In diesem Zusammenhang ist auch auf den richtigen Einbehalt von Vorschüssen, Darlehenstilgungen, Darlehenszinsen, Mieten für werkseigene Wohnungen usw. zu achten. Diese Prüfung kann aber auch von den sonstigen Forderungen (Personalforderungen) her vorgenommen werden.

Die Beurteilung aller dieser in den Bereich der Ordnungsmäßigkeit und Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung reichenden Fragen ist für die in den Verfahrensstufen zwei und drei nur mittelbar prüfenden Behörden von größtem Interesse.

Weiterhin wird sich der Prüfer über den Personalbedarf und die Aufgabenverteilung ein Bild zu machen

suchen sowie zwecks Beurteilung der Angemessenheit der Aufwandsentwicklung sein Augenmerk auf eine gewisse Parallelität von Personalentwicklung und Entwicklung des Geschäftsumfanges richten (analoges gilt auch für die Lohnempfänger).

Vertrauliche Bezüge:

Aus Gründen besonderer Vertraulichkeit (keine Unterrichtung nachgeordneter Stellen innerhalb des Unternehmens) werden die Bezüge der Vorstandsmitglieder und leitenden Angestellten in aller Regel in einem von den Prüfungsrichtlinien vorgesehenen sogenannten vertraulichen Sonderbericht behandelt.

Dieser Sonderbericht ist, um seine Vorlage beim Kontrollorgan und in den Verfahrensstufen zwei und drei (vgl. Seite 53,2ff) zu sichern, im Hauptbericht zu erwähnen. Wird ein vertraulicher Sonderbericht nicht erstattet, etwa weil in den Bezügen des Vorstands und der leitenden Angestellten keine oder nur unwesentliche Änderungen eingetreten sind, so sind an geeigneter Stelle des Prüfungsberichts (zweckmäßig bei den Personalkosten) die Gesamtbezüge des Vorstands gemäß § 128 Abs 2 Nr 7 AktG und ihr Ausweis kenntlich zu machen.

Die im vertraulichen Sonderbericht zu nennenden Bezüge decken sich im wesentlichen mit denen, die nach § 128 Abs 2 Nr 7 AktG für Mitglieder des Vorstands und Aufsichtsrates im Geschäftsbericht anzugeben sind. Danach sind angabepflichtig: Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art, kurz die Ge-

samtbezüge für das Geschäftsjahr und die darüberhinaus im Geschäftsjahr gewährten, bisher aber in keinem Geschäftsbericht erwähnten Bezüge an den genannten Personenkreis.

Zu den Gesamtbezügen rechnen ferner Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und ähnliche Leistungen an frühere Mitglieder des vertraulichen Personenkreises oder deren Hinterbliebene.

Um Umgehungen der Berichterstattungspflicht zu vermeiden, ist in § 128 AktG für den Geschäftsbericht ausdrücklich klargestellt, daß den Bezügen des Vorstands und des AR solche an Mitglieder einer ähnlichen Einrichtung gleichgestellt sind. Lediglich Vergütungen für Tätigkeiten, die außerhalb der Obliegenheiten der genannten Gremien liegen (z.B. Honorare für Gutachter-tätigkeit zu Gunsten der Gesellschaft), kommen für eine Angabe als vertrauliche Bezüge nicht in Betracht.

Die an Vorstandsmitglieder und leitende Angestellte gewährten Bezüge sind nach Empfängern und Bezugsarten etwa nach folgendem Schema zu gliedern:

Vorstandsmit-	Leitende Ange-
glieder	stellte
A B C D	A B C D

Grundgehalt

Kinderzulagen

Tantiemen

Weihnachtsgratifikationen

Urlaubszuschüsse

Übertrag:

Sachbezüge (Wert der
freien Dienstwohnung,
Naturalbezüge, Deputate)

Trennungsentschädigungen

Auslandszulagen

Versicherungsentgelte
einschließlich Lohn-
steuer darauf

Beihilfen

Repräsentationsaufwendun-
gen

Reisekosten

km-Gelder

ähnliche Posten

=====

Die einzelnen Positionen sind unter Heranziehung ver-
traglicher Vereinbarungen sowie erforderlicher Genehmi-
gungen zu prüfen und zu erläutern. Dabei ist auch auf
die formale Abrechnungshandhabung für Repräsentations-
aufwendungen, Reisekosten u.ä. einzugehen und beispiels-
weise anzugeben, ob Originalbelege oder eigenerstellte
Belege mit ausreichenden Angaben über den Ausgaben-
zweck, Zahlungsempfänger u.ä. vorgelegt worden sind.
Bei Pauschsätzen ist darauf zu achten, daß neben einer
Genehmigung des Kontrollorgans, im Fall des Überschrei-
tens der allgemeinen steuerlichen Sätze auch eine sol-
che des zuständigen Finanzamtes vorliegt. Zweckdienlich
ist auch eine Angabe darüber, ob die abgerechneten Pau-
schalsätze den Sätzen vergleichbarer Beamter entsprechen.

Sind einzelnen Personen für Repräsentationsaufwendungen oder sonstige Vertrauensspesen bestimmte periodische (monatliche, jährliche) Betragsgrenzen gesetzt, so ist auf Überschreitungen zu achten.

Oftmals werden sich Repräsentations- und Bewirtungskosten nicht ohne weiteres auf einzelne Personen aufteilen lassen. In solchen Fällen und insbesondere dann, wenn es sich nur um Beträge von relativ geringer Bedeutung handelt, ist eine lediglich summarische Angabe zulässig.

Neben den besprochenen Punkten sind im vertraulichen Sonderbericht regelmäßig auch nähere Aufteilungen und Angaben über im Bericht oder Berichtsanhang nur summarisch genannte Kredite gemäß § 80 AktG zu machen.

Außerdem wird hier zweckmäßig auch auf die sogenannten Personalverkäufe, soweit sie den vertraulichen Personenkreis betreffen, eingegangen, wobei insbesondere auf Sondervorteile hinzuweisen ist (z.B. Abgabe von betriebseigenen Kraftfahrzeugen zum Buch- statt zum Schätzwert auf Grund amtlicher Schätzurkunden).

Abschließend sei erwähnt, daß es der BRH zwecks Vermeidung überhöhter Vorstandsbezüge für angebracht hält, die Gesamtbezüge durch den AR bis auf eine bestimmte Summe zu begrenzen und bei ihrer Festlegung Sonderzahlungen jeglicher Art (z.B. Abschlußvergütungen), Ruhegehaltsansprüche, eine eventuelle Hinterbliebenenversorgung sowie Bezüge für vom AR genehmigte Nebentätigkeiten, mit zu berücksichtigen.

Übertriebene Zahlungen aus besonderen Anlässen, laufende Überstundenvergütungen oder die Geltendmachung von Überstunden für frühere Jahre sowie allzu großzügige Abfindungen beim Ausscheiden aus der Gesellschaft werden vom BRH regelmäßig nicht gebilligt und sind deshalb vom Prüfer erkennbar herauszustellen.

Löhne:

Für die Prüfung des Lohnaufwands gelten die Ausführungen über die Gehälter sinngemäß. Besonderes Interesse verdient hier eine kritische Beurteilung des Zustandekommens der Zeitaufschreibungen sowie der hierfür seitens des Unternehmens eingebauten Kontrollen.

Soziale Abgaben:

Die Erfordernisse der Neugliederung des § 132 AktG hinsichtlich des gesamten Sozialaufwands (gesonderter Ausweis der zusätzlichen sozialen Leistungen der Gesellschaften für die Betriebsangehörigen unter I 4 bzw. bei der Staffelform unter 18) sind in den derzeit geltenden Prüfungsrichtlinien formell noch nicht berücksichtigt. Materielle Änderungen für die Prüfungsdurchführung und Berichterstattung sind damit jedoch grundsätzlich nicht verbunden, da die den Bund besonders interessierenden auffallenden Posten und Aufwandsentwicklungen statt wie bisher im Rahmen der Position "alle übrigen Aufwendungen" nunmehr lediglich an dieser Stelle zu prüfen und zu besprechen sind.

Für die in den Prüfungsrichtlinien genannten sozialen Abgaben (gesetzlicher Sozialaufwand) ergeben sich - unabhängig von der generellen Anweisung, Besonderhei-

ten unter dem Gesichtspunkt umfassender Unterrichtung des Bundes sowie Beachtung des Grundsatzes sparsamer und wirtschaftlicher Geschäftsführung klar herauszustellen - für die Prüfungsdurchführung keine Abweichungen im Vergleich zur Handhabung bei regulären Abschlußprüfungen.

Die Bezüge des AR oder eines ähnlichen Organs:

Die an AR-Mitglieder gewährten Bezüge werden entweder ebenfalls im Rahmen des vertraulichen Sonderberichts oder im Rahmen der Position "alle übrigen Aufwendungen"¹⁾ behandelt.

Auf jeden Fall sind die verschiedenen Vergütungen an den AR (feste Vergütungen und Sitzungsgelder, gewinnabhängige Tantiemen, Übernahme von Steuern, Reisekosten, übernommene Versicherungsprämien z.B. zur Reise-Unfallversicherung, Tage- und Übernachtungsgelder, Bewirtungskosten für den AR u.ä.) ohne Rücksicht auf ihre Buchung auf verschiedenen Konten an einer Stelle zusammenfassend zu besprechen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Entwicklung einer etwaigen Rückstellung für bestimmte AR-Vergütungen (z.B. Tantiemen) kurz einzugehen. Ferner ist anzugeben, ob die Bezüge des AR unter Beachtung gesetzlicher Vorschriften, von Satzungsbestimmungen sowie besonderen Beschlüssen dafür zuständiger Gesellschaftsorgane richtig errechnet worden sind.

¹⁾ bzw. "sonstige Aufwendungen" gemäß § 132 AktG neue Fassung

bb) Abschreibungen (und Wertberichtigungen auf Anlagen)¹⁾

Kernpunkt für die Prüfung und Erläuterung der Abschreibungen bildet die in den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien erhobene Forderung nach klarer Darstellung der Abschreibungspolitik des Unternehmens. Zweckmäßig werden deshalb für alle Anlagen die Art der Abschreibung (linear, digital, degressiv etc.) sowie die Abschreibungssätze und möglicherweise auch die Abschreibungsbasen genannt. Besondere Erwähnung verdienen Änderungen in der bisherigen Abschreibungshandhabung sowie etwaige Sonderabschreibungen, z.B. gemäß §§ 79 und 82 EStDV, Teilwertabschreibungen und dgl. Inwieweit die geforderte Stellungnahme zur Abschreibungshöhe in der Praxis möglich ist, läßt sich generell nicht beantworten.

In aller Regel werden die Abschreibungen im Bericht beim Anlagevermögen, wo die aufgegliederte Abschreibungssumme im Rahmen der Entwicklungsdarstellung der Anlagen bereits genannt ist, mit behandelt. Ein Berichtshinweis auf die sofort als Aufwand behandelten, im steuerlichen Sinne geringwertigen Wirtschaftsgüter (DM 600 - Grenze) erweist sich als zweckmäßig.

¹⁾ Nach § 132 AktG neuer Fassung: Abschreibungen und Wertberichtigungen auf die in § 131 Abs 1 A II Nr 1 - 5 sowie (gesondert ausgewiesen) die in § 131 Abs 1 A II Nr 6 und 7 bezeichneten Gegenstände des Anlagevermögens

Für die Behandlung der

bc) Steuern und

Erträge aus Beteiligungen

bestehen im Vergleich zur regulären aktienrechtlichen Pflichtprüfung keine Besonderheiten. Die entsprechenden Vorschriften der Allgemeinen Prüfungsrichtlinien lauten:

"Wenn ein Unternehmen von Steuern befreit oder die Steuerpflicht zweifelhaft ist, sind die Gründe anzugeben. Falls Rechtsmittel schweben und es sich um wesentliche Beträge handelt, ist der Sachverhalt kurz darzulegen."

"Die Gewinnanteile sind unter Angabe des Dividendensatzes einzeln anzuführen."

Ergänzend ist zu nennen, für welche Jahre die Gewinnanteile ausgeschüttet wurden.

bd) Außerordentliche Zuwendungen.¹⁾

Bei außerordentlichen Zuwendungen handelt es sich begrifflich um einer Gesellschaft unentgeltlich bzw. ohne Gegenleistung zufließende Mittel, z.B. Zuschüsse von Muttergesellschaften, Aktionären oder dgl. zum Ausgleich einer Unterbilanz, Schenkungen, Erbschaften,

¹⁾ In § 132 AktG neuer Fassung ist diese Position nicht mehr enthalten. Die entsprechenden Beträge sind im allgemeinen als "sonstige Erträge" oder als "Erträge aus Verlustübernahmeverträgen" auszuweisen.

Forderungserlasse, soweit ihnen eine Zuwendungsabsicht zu Grunde liegt u.ä.¹⁾. Derartige Zuwendungen sind bei Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung unter Angabe des Zuwendungszwecks im Bericht einzeln aufzuführen. Außerdem ist anzugeben, ob nach dem Ergebnis der Prüfung die Zuschüsse der öffentlichen Hand zu dem genannten Zweck dem Grunde und der Höhe nach erforderlich waren und ob sie ausschließlich zweckentsprechend und unter Beachtung des Sparsamkeitsprinzips verwendet wurden.

Ist eine Sonderprüfung gemäß § 64a RHO vorgesehen, so kann anlässlich der erweiterten Abschlußprüfung die Prüfung der zweckentsprechenden Verwendung der Mittel entfallen.

Ist von der öffentlichen Hand die Bewilligung eines Zuschusses zum Ausgleich eines Bilanzverlustes vorgesehen, so hat sich der Prüfer nach den Besonderen Prüfungsrichtlinien ebenfalls darüber zu äußern, ob der Zuschuß in der von der Geschäftsleitung des Unternehmens für erforderlich gehaltenen Höhe tatsächlich benötigt wird.

Häufiger als verlorene Zuschüsse sind jedoch die bereits auf Seite 133 Abs 2 besprochenen unmittelbaren oder mittelbaren Kreditgewährungen der öffentlichen Hand.

¹⁾ Nicht hierher gehören z.B. verlorene Baukostenzuschüsse, die, ohne die Gewinn- und Verlustrechnung zu berühren, die Baukosten mindern oder laufende (z.B. staatliche) Kostenzuschüsse zum normalen Geschäftsbetrieb zwecks Erlösauffüllung zur Kostendeckung, die in der Erfolgsrechnung gemäß § 132 AktG alter und neuer Fassung grundsätzlich unter II 1 auszuweisen sind.

be) Gewinn- oder Verlustvortrag.

Nach den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien ist darzulegen, ob die vorjährige Gewinnverteilung oder die Behandlung des Vorjahres-Verlustes den Gesetzen, der Satzung oder etwaigen Vereinbarungen mit Dritten über die Beteiligung am Bilanzergebnis, insbesondere den mit der öffentlichen Hand geschlossenen Verträgen, entsprechen.

bf) Reingewinn oder Reinverlust des geprüften Geschäftsjahres.

Bei der Behandlung des Jahresergebnisses ist von Bedeutung, daß vom Prüfer eine Stellungnahme dazu verlangt wird, ob die Behandlung eines entstandenen Verlustes oder der Gewinnverteilungsvorschlag des Vorstands nach Lage des Unternehmens vertretbar erscheint. Da aber eine Entscheidung darüber, ob der Reingewinn in voller Höhe ausgeschüttet werden oder ganz oder teilweise in die Rücklagen eingestellt bzw. vorgetragen werden soll, grundsätzlich zu den Aufgaben der zuständigen Organe zählt, ist nach herrschender Berufsauffassung eine kritische Stellungnahme des Prüfers nur bei Bedenken hinsichtlich der finanziellen Lage des Unternehmens angebracht, also vorzugsweise dann, wenn der Entzug flüssiger Mittel mit Gefahren für das Unternehmen verbunden ist.

Die Gewinnverwendungspolitik des Unternehmens ist von Zeit zu Zeit im Bericht darzustellen. In diesem Zusammenhang soll erkennbar werden, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang Gewinne thesauriert wurden.

5. Übrige Positionen gemäß §§ 131, 132 AktG, die in den Prüfungsrichtlinien nicht ausdrücklich genannt sind.

In den Allgemeinen und Besonderen Prüfungsrichtlinien sind grundsätzlich nur diejenigen Positionen der aktienrechtlichen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufgeführt, für die der BdF als zuständiger Fachminister und der BRH eine weitgehend kasuistische Aufzählung der bei der Prüfung der Geschäftsführung zu beachtenden Punkte für erforderlich hielten. Daraus darf aber nicht gefolgert werden, daß die Notwendigkeit einer Prüfung der Geschäftsführung für die nicht genannten Positionen entfällt. Sie sind ebenfalls haushaltsrechtlich zu prüfen, und zwar entsprechend der die Einzelerfordernisse der Prüfungsrichtlinien gleichsam überlagernden Generalklausel, die an den Prüfungsfeststellungen interessierten Stellen umfassend über die Ordnungsmäßigkeit, Sorgfalt und Wirtschaftlichkeit des Geschäftsgebarens des jeweils geprüften Unternehmens zu unterrichten sowie Verstöße gegen diese Grundsätze - insbesondere erkennbare Fehldispositionen und ungewöhnliche Risiken - und Besonderheiten schlechthin aufzuzeigen.

Es ist also auch hier auf die Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Geschäftsführung zu achten sowie festzustellen, ob die Organisation zweckmäßig ist und die Buchführung und das Belegwesen ordnungsmäßig gehandhabt werden. Eine generelle Aufzählung der hierunter fallenden Tatbestände ist wegen der Vielzahl der Fälle nicht möglich. Trotzdem seien jedoch stichwortartig einige bedeutsame Punkte aufgezählt:¹⁾

¹⁾ Wobei allerdings darauf hinzuweisen ist, daß die hier angeschnittenen Fragen zum Teil auch im Rahmen regulärer Abschlußprüfungen mitbehandelt werden.

Auf organisatorischem Gebiet interessieren u.a. Maßnahmen zur Ausschaltung von Doppelbezahlungen von Lieferantenrechnungen, die vollständige und rechtzeitige Erfassung von Abgängen aller Art zwecks Weiterberechnung und die Einbuchung dieser Rechnungen,¹⁾ die Eintreibung von Außenständen, um Ausfälle und den langfristigen Entzug flüssiger Mittel zu vermeiden, ferner das Vorhandensein einer entsprechenden Kassen- und Lagerorganisation, Kosten- und Leistungsrechnung sowie ausreichender innerbetrieblicher Kontrollen, die u.a. in vollständiger Abzeichnung von Belegen ihren Ausdruck finden. Im Bereich der Kassenorganisation wäre z.B. eine Personalunion zwischen anweisender Stelle, Kassenführung und Buchhaltung besonders zu beanstanden. Beim Lagerwesen interessieren u.a. die Organisation und Durchführung der Inventur, die Bestandskontrolle,²⁾ der Hergang der Mengen- und Wertermittlung für halbfertige und fertige Erzeugnisse, Belastungen, wie Eigentumsvorbehalte, Sicherungsübereignungen und dgl., der Verbrauchsnachweis³⁾ u.ä. Derartige Fragen werden jedoch aus Zeitgründen zweckmäßig schon im Rahmen einer Zwischenprüfung untersucht (vgl. Seite 171 ff).

1) Es muß also organisatorisch ein enger Zusammenhang zwischen Auftragseingang und Rechnungsausgang bestehen, da nur so gewährleistet ist, daß alle Leistungen berechnet werden. Andererseits muß sichergestellt sein, daß z.B. den eingebuchten Rechnungen (Erträgen) ein echter Leistungsvorgang entspricht, Anlagen oder Anlagenteile nur dann ausgebucht werden, wenn sie tatsächlich als verkauft oder zur Verschrottung das Werk verlassen haben, und dgl. m.

2) Dazu gehören auch: Sicherung gegen überhöhte und überalterte Bestände, Vermeidung von Versorgungslücken, ausreichender Versicherungsschutz.

3) z.B. Verprobung der Vertriebsmenge als Saldo aus Jahresproduktion $\pm$ Bestandsveränderung

Zur näheren Erläuterung von Geschäftsführungsmängeln seien folgende Beispiele aus dem Bereich des Zahlungsverkehrs genannt:

1. Hohe Zinsbelastung für Bankkredite, andererseits jedoch Wechsel im Portefeuille, die nicht zum Diskont weitergegeben werden, obwohl sie von der Bank hereingenommen würden.
2. Zinsverluste durch Dispositionsfehler bei Geldanforderungen erheblichen Umfangs, z.B. vor Sonn- und Feiertagen.
3. Fehlende Festgeldanlage von Spitzenbeträgen in Zeiten guter Liquidität (etwa infolge längerer Zahlungsstundungen) und dadurch überhöhte laufende Guthaben.
4. Mangelnde Ausnutzung von zwischen mehreren Bankinstituten, mit denen Geschäftsverbindung unterhalten wird, bestehenden Zinsdifferenzen (unter Berücksichtigung aller Nebenkosten).

Bei laufenden Erträgen (z.B. Miet- und Pachtverträgen) ist festzustellen, ob die zugrundeliegenden Preise den gegenwärtigen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend ausreichend bemessen sind, andernfalls sind neue Vereinbarungen anzuregen.

Beurteilungsmaßstab in Zweifelsfällen bildet jeweils das wirtschaftliche Verhalten ordentlicher und rechtschaffener Kaufleute als Normativvorstellung. Das gilt auch für die Überprüfung, ob die Aufwendungen (z.B. für Reisen, Kraftfahrzeuge, Repräsentation, Werbung) nach Art und Höhe einer wirtschaftlichen Geschäftsführung entsprechen.

6. Stellungnahme zum Ergebnis des geprüften Geschäftsjahres.

Für Unternehmen mit Bundesbeteiligung wird auf Grund der Prüfungsrichtlinien eine Ergebnisanalyse und -beurteilung in der Form gefordert, daß dem ausgewiesenen Bilanzergebnis zwei bereinigte Ergebnisse, nämlich

1. das ordentliche Bilanzergebnis = der Gewinn oder Verlust des Unternehmens, der sich nach Aussonderung der außerordentlichen Ergebnisbestandteile ergibt,
2. das ordentliche Geschäftsergebnis = das um mit dem eigentlichen Geschäftsbetrieb (Geschäftszweck) nicht in Zusammenhang stehende "betriebsfremde" Ergebnisse bereinigte ordentliche Bilanzergebnis, sowie
3. die Ergebnisse der einzelnen Geschäftszweige gegenüberzustellen und die sich hierbei ergebenden Relationen - insbesondere in ihrer zeitlichen Veränderung - zu untersuchen sind.

Bereits bei der Ausgliederung der außerordentlichen Ergebnisbestandteile können sich in der Praxis Schwierigkeiten ergeben. Das gilt für die Erfolgsrechnung gemäß § 132 AktG alten Rechts sowie ebenfalls für die Neuregelung des § 132 AktG, da auch solche Posten als außerordentlich anzusehen sind, die im veröffentlichten Abschluß - in Übereinstimmung mit den aktienrechtlichen Vorschriften - nicht als solche ausgewiesen werden, z.B. Sonderabschreibungen gemäß § 36 IHG, die Unterschiedsbeträge zwischen Abschreibungen gemäß § 7b EStG oder sonstigen Sonderabschreibungen und den niedrigeren Normalabschreibungen, Unterschiede zwischen erlösten degressiven (bzw. digitalen) und tatsächlich

angewandten linearen Abschreibungen, aber auch Instandhaltungskosten, die über das bei dem jeweiligen Unternehmen normale Maß hinausgehen und insoweit außerordentlichen Charakter tragen. Weitere Schwierigkeiten können sich im Zusammenhang mit nicht gesondert ausgewiesenen aperiodischen Posten ergeben.

Die weitere Bereinigung des so erhaltenen ordentlichen Ergebnisses um die betriebsfremden Bestandteile ist nicht nur schwierig, sondern auch äußerst problematisch, weil die (ordentlichen) betriebsfremden Erträge (im Industriebereich z.B. Erträge aus dem Finanzanlagevermögen, Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens und nicht mit dem laufenden Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Kreditgewährungen und dgl. m.) zwar noch mit einiger Sicherheit abzugrenzen sind, die ihnen zuzurechnenden Aufwendungen aber im allgemeinen nicht ohne weiteres zutreffend ausgegliedert werden können, was aber zwecks Ermittlung des tatsächlichen ordentlichen Geschäftsergebnisses unumgänglich wäre. Die von den Prüfungsrichtlinien geforderte Kenntlichmachung des ordentlichen Geschäftsergebnisses läßt sich demgemäß - zumindest im Rahmen der erweiterten Abschlußprüfung - nicht befriedigend durchführen, weshalb in der Praxis bisher, sozusagen als Kompromißlösung, in aller Regel lediglich die direkt erkennbaren betriebsfremden Aufwendungen und Erträge ausgesondert wurden (vgl. Seite 142, V und VI). Nach Einführung des neuen § 132 AktG wird das ordentliche Geschäftsergebnis aller Voraussicht nach an Hand des auf Seite 145ff entwickelten Schemas oder einer ähnlichen Gliederung besprochen werden. Diese Handhabung dürfte mit entsprechenden Erläuterungen in jedem Fall ausreichend sein.

Voraussetzung für die von den Prüfungsrichtlinien weiter geforderte Darstellung der Ergebnisse der einzelnen Geschäftszweige ist, daß bei den Unternehmen in Form einer Produktionsabrechnung (Kostenträgererfolgsrechnung) alle Kosten auf die einzelnen Geschäftszweige umgelegt werden. Liegt eine solche nicht vor, so kann sich der Prüfer nur in der Weise behelfen, daß er angibt, in welcher Form das Unternehmen die Ergebnisermittlung nach Geschäftszweigen vornimmt¹⁾ und daß er ferner wesentliche Unterschiede durch Zeitvergleich erläutert. Auf Verlustursachen ist besonders einzugehen.

Grundsätzlich verpflichtet also die von den Prüfungsrichtlinien geforderte Beurteilung der Ergebnisse der einzelnen Geschäftszweige den Prüfer, sich in weit stärkerem Maße als bei regulären Pflichtprüfungen mit der Betriebsabrechnung des Unternehmens zu beschäftigen (Beurteilung von Kostenschlüsseln und dgl.), was jedoch zweckmäßig im Rahmen einer Zwischenprüfung geschehen wird.

Ferner ist zur voraussichtlichen Zukunftsentwicklung des Unternehmens Stellung zu nehmen, soweit dies für die Beurteilung der Lage und der besonderen Aufgaben des Unternehmens von Bedeutung ist und eine derartige Stellungnahme bei den vorliegenden Verhältnissen überhaupt gegeben werden kann. Es ist darzulegen, welche Maßnahmen von der Unternehmensleitung zur Besserung der Ertragslage vorgesehen sind und gegebenenfalls welche Maßnahmen der Prüfer für erforderlich hält.

¹⁾ z.B. Spartenergebnisse vor Umlage anteiliger Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten

7. Beurteilung der Liquidität.

Im Rahmen der Stellungnahme zur Liquidität verlangen die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien zunächst eine Beurteilung besonderer Fragen der Finanzierung, da die Finanzstruktur eines Unternehmens dessen Liquidität nicht unerheblich beeinflußt, d.h. je besser der finanzielle Grundaufbau, desto günstiger im allgemeinen auch die Liquidität (vgl. auch Seite 135 Abs 2 ff). In vorliegender Arbeit wurde auf Finanzierungsfragen bereits unter E. 3. bd) Grundkapital, Stammkapital eingegangen, so daß hier weitere Ausführungen entfallen können.

Zur Liquidität ist vom Prüfer festzustellen,

1. "ob die Zahlungsbereitschaft des Unternehmens zum Bilanzstichtag geordnet ist" und
2. "auch unter Berücksichtigung der weiteren Entwicklung des Unternehmens ausreichend erscheint."

Dazu ist zu bemerken, daß die unter 1. geforderte Darstellung einer Stichtagsliquidität nicht zu ausreichenden Ergebnissen führen kann, weil während der Prüfungsdurchführung die Verhältnisse zur Zeit des Bilanzstichtages bereits mehr oder minder der Vergangenheit angehören und ihnen insoweit nur noch historischer Aussagewert zukommt. Zudem kann eine Stichtagsliquidität weitgehend auf Zufall und in besonders gelagerten Fällen auch auf Manipulation beruhen. Es ist also zumindest gefährlich, wenn nicht sogar falsch, die Liquidität eines Unternehmens allein aus Stichtagszahlen abzuleiten.¹⁾

¹⁾ vgl. im einzelnen Voss, a.a.O.

Von erheblichem Interesse sind aber die finanziellen Verhältnisse zur Zeit der Prüfung sowie die zukünftige Entwicklung. Zu ihrer Beurteilung sind die Zahlungspläne des Unternehmens heranzuziehen (und nach Möglichkeit wenigstens in Stichproben auf ihre materielle Richtigkeit zu untersuchen). Sofern nicht besondere Verhältnisse eingehendere Untersuchungen erforderlich machen, dürfte es als ausreichend anzusehen sein, lediglich in großen Zügen den Trend der wahrscheinlichen Entwicklung aufzuzeigen. Schwierigkeiten werden sich allerdings naturgemäß dadurch ergeben, daß in der Zukunft augenblicklich noch nicht erkennbare Faktoren wirksam werden können.

Für die Liquiditätsbetrachtung bei Industriebetrieben ist insbesondere die Anlagenfinanzierung (vgl. Seite 135 Abs 2 ff) von Interesse: Sind die Anlagen durch eigene Mittel finanziert und können die in Richtung auf eine Verflüssigung wirkenden verdienten Abschreibungen (etwa in einem Betrieb mit vielen gleichartigen Maschinen) laufend zur Erneuerung benutzt werden, so sind Liquiditätsauswirkungen nur denkbar, wenn der Finanzierungsanteil infolge technischen Fortschritts oder allgemeiner Preissteigerungstendenzen zunimmt. Bei einem gesunden Unternehmen wird dieser zusätzliche Kapitalbedarf aber im allgemeinen durch entsprechende Rücklagenbildung gedeckt. Anders ist die Situation in Betrieben mit nur einigen wenigen, dafür großen Aggregaten. Hier können die Abschreibungsgegenwerte nicht sofort zur Erneuerung Verwendung finden, sondern müßten theoretisch bis zur Erneuerung angesammelt werden, was aber in der Praxis in aller Regel undurchführbar ist. Die Abschreibungsgegenwerte werden deshalb anderweitig disponiert, mit der Folge, daß sie im Erneuer-

erungszeitpunkt gegebenenfalls nicht zur Verfügung stehen.

Bei der Fremdfinanzierung von Anlagen ist zu unterscheiden, ob eine Übereinstimmung zwischen Abschreibungs- und Tilgungszeitraum erreicht werden konnte, oder ob über die Abschreibungsgegenwerte hinaus zusätzliche Mittel zur Kreditrückzahlung bereitgestellt werden müssen, was namentlich bei schlechter Ertragslage und auch sonst mäßiger Zahlungsbereitschaft Liquiditätsanspannungen größten Umfangs zur Folge haben kann, es sei denn, der Kredit wird verlängert oder durch andere Fremdmittel abgelöst.

In jedem Fall ist bei der Fremdfinanzierung von Anlagen der - bei ihrer Eigenfinanzierung grundsätzlich gegebene - Zusammenhang zwischen Abschreibung und Erneuerung gestört, so daß sich die Notwendigkeit ergibt, die Ersatzanlage mit neuen Schulden zu finanzieren.

Weitere Liquiditätsanspannungen können z.B. aus der Ausführung von Neubauprojekten, der Überschreitung geplanter Baukosten, Ausstattung neuer Betriebe mit Betriebsmitteln, Produktions- und Umsatzausweitungen infolge konjunktureller Entwicklung und dgl. m. entstehen.

Die Gründe für eine eventuelle mangelnde Zahlungsfähigkeit sind umfassend herauszustellen. Über eine mögliche Inanspruchnahme der öffentlichen Hand aus Bürgschaftsverträgen oder dgl. (vgl. Seite 138, bg) ist in diesem Zusammenhang ebenfalls zu berichten.

8. Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse.

Entsprechend der Aufgabenstellung der erweiterten Abschlußprüfung - Prüfung der Geschäftsführung neben der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung - verlangen die Allgemeinen Prüfungsrichtlinien bei der Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse in erster Linie eine Würdigung von Maßnahmen der Geschäftsführung in der Weise, daß Anstände gegen ihre Ordnungsmäßigkeit zu nennen und Vorschläge für die künftige Beseitigung derartiger Anstände zu machen sind. Es ist darzulegen, ob das Rechnungswesen (Buchhaltung, Kosten- und Leistungsrechnung, Statistik, Planung) den betrieblichen Erfordernissen des jeweiligen Unternehmens entspricht sowie anzuführen, ob und in welcher Form (mit oder ohne Einschränkung) der gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerk erteilt worden ist.

Die Herausstellung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung steht im Gegensatz zur üblichen Berichterstattung bei regulären Abschlußprüfungen, wo Geschäftsführungsfragen grundsätzlich nur insoweit interessieren, ob ihre Ergebnisse im Rechnungswesen eine zutreffende Darstellung erfahren haben, eine Behandlung von Einzelmaßnahmen der Geschäftsführung schlechthin (ohne Anknüpfung an ein zutreffendes Abrechnungsergebnis) aber nicht vorgeschrieben ist.

Wurde in Vorberichten auf Mängel - sowohl auf dem Geschäftsführungssektor, als auch aus dem Bereich des Rechnungswesens - hingewiesen und wurden zu ihrer Beseitigung Vorschläge gemacht, so ist auf ihre Berücksichtigung im Berichtsjahr zu achten und gegebenenfalls darüber ein kurzer Berichtshinweis zu bringen.

In den Besonderen Prüfungsrichtlinien wird sinngemäß das Gleiche ausgeführt wie in den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien. Weitergehend ist lediglich die ausdrückliche Forderung einer Stellungnahme des Prüfers, soweit eine solche nach den Richtlinien oder der Sachlage geboten ist.

9. Zwischenprüfungen zur Vorbereitung der Abschlußprüfung.

Die gesetzliche Grundlage für die Vornahme von Zwischenprüfungen findet sich in § 138 Abs 3 AktG, wonach der Prüfer das Recht hat, schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses, soweit es die Vorbereitung der Abschlußprüfung erfordert und nicht überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens entgegenstehen, die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände zu prüfen und vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise zu verlangen, die für die sorgfältige Erfüllung seiner Prüfungspflicht erforderlich sind. Für die in Vorbereitung befindliche Aktienrechtsreform ist nach Auffassung des Berufsstandes eine noch stärkere Verankerung des Zwischenprüfungsrechts wünschenswert.

In den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien ist die Durchführung von Zwischenprüfungen zur Vorbereitung der Abschlußprüfung ausdrücklich vorgesehen. Sie kann deshalb bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung als berufsüblich angesehen werden, wogegen Zwischenprüfungen im privaten Sektor im allgemeinen nur bei Unternehmen von bedeutender Größe durchgeführt zu werden pflegen und oftmals selbst dann noch seitens der Unternehmensleitungen gewisse Abneigungen gegen derartige Prüfungen bestehen.

Die Notwendigkeit von Zwischenprüfungen ergibt sich zwangsläufig aus der saisonalen Belastung des Berufsstandes und der Gefährdung einer ordnungsmäßigen und termingerechten Prüfungsdurchführung infolge des Umfangs und der Vielfalt der bei Großunternehmen zu prüfenden Geschäftsvorfälle.

Es darf aber nicht verkannt werden, daß die Unternehmen durch Zwischenprüfungen arbeits- und kostenmäßig mehr belastet werden, weshalb ihre Durchführung nur dann als sinnvoll anzusehen ist, wenn

1. Zeitdruck sowie Größe und Organisation des zu prüfenden Unternehmens eine ordnungsmäßige Jahresabschlußprüfung ohne Zwischenprüfung nicht mehr gewährleisten (das ist u.a. dann der Fall, wenn das Unternehmen infolge Vielzahl der Geschäftsvorfälle selbst dazu gezwungen ist, früher als ausgesprochen stichtagsbezogen angesehene Arbeiten jetzt auf das laufende Jahr zu verteilen, wie das z.B. bei permanenter Inventur der Fall ist),
2. arbeits- und zeitmäßig tatsächlich eine weitgehende Entlastung der folgenden Abschlußprüfung erreicht, also Doppelarbeit möglichst vermieden wird.

Werden diese Gesichtspunkte nicht hinreichend beachtet, so wird sich der Prüfer nur schwerlich von dem Vorwurf exkulpiert können, die Zwischenprüfung habe letztlich nur seiner Honorarverbesserung gedient. Bei kleineren Unternehmen sind Zwischenprüfungen in aller Regel nicht erforderlich.

Grundsätzlich sollen Zwischenprüfungen vor der Testaterteilung liegen, weil nur so die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses gefährdende Sachverhalte noch berücksichtigt werden können. Außerdem ist darauf hinzuweisen, daß im Rahmen einer Zwischenprüfung Ordnungsprüfungen noch nicht abschließend durchgeführt werden können, da die letzten - meist wichtigsten - Monate des Geschäftsjahres durch die Prüfung noch nicht erfaßt werden können. Das bedeutet, daß die Prüfung dieses Zeitraumes anläßlich der eigentlichen Abschlußprüfung nachgeholt werden muß.

Für die Zwischenprüfungsdurchführung gelten folgende Grundsätze:

1. Prüfungsgegenstand sollten nur solche Tatbestände bilden, die sich bis zur Abschlüßaufstellung nicht mehr ändern, d.h. die geprüften Teilgebiete sollten möglichst abschließend behandelt werden können.
2. Der Schwerpunkt einer Zwischenprüfung liegt naturgemäß im Bereich der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens.
3. Zweckmäßig werden die Prüfungsgebiete langfristig, d.h. für mehrere Jahre geplant.
4. Als günstigste Prüfungszeit kommen zwei bis maximal vier Monate vor dem Abschlußtermin in Betracht (die Auswahl der Prüfungsgebiete hängt vom Prüfungstermin ab).

5. Zwischenprüfung und Abschlußprüfung sollten vom gleichen Prüfer oder Prüfungsteam durchgeführt werden.

Im einzelnen sind im wesentlichen folgende Gebiete einer Zwischenprüfung zugänglich:

1. Angaben gemäß § 128 Abs 2 Ziffer 1 bis 5 und Ziffer 8 und 9 AktG, die zum Jahresende im Geschäftsbericht zu machen sind.
2. Feststellungen über Veränderungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie in der Organisation des Unternehmens.
3. Durchsicht von Protokollen über HV- und AR-Sitzungen sowie der Vierteljahresberichte des Vorstandes an den AR.
4. Kontrolle der Bilanzvorträge.
5. Ordnungsmäßigkeit des Zahlungsverkehrs = Kassen-, Bank-, Wechsel- und Scheckverkehr (in diesem Zusammenhang können auch die Tilgung und Verzinsung laufender Kredite behandelt sowie die Konditionen von Neuaufnahmen beurteilt werden.¹⁾)
6. Anlagenzu- und Abgänge (eine Zugangsprüfung wird sich aber in der Regel nur auf die Anlagen im Bau erstrecken können, weil die dort gesammelten Beträge meist erst während der eigentlichen

¹⁾ Analoges kann für Hypotheken, Darlehen u.ä. Posten gelten.

Abschlußprüfung auf die Sachanlagen übernommen werden. Es wäre in diesem Zusammenhang zweckmäßig, die Unternehmen soweit zu bringen, ihre Entscheidung über die Aktivierung von Zugängen, Reparaturen usw. möglichst schon während des Jahres zu treffen).

7. Kontokorrentverkehr (hierzu gehört, daß für einen Teil der Forderungen geprüft wird, ob die angesetzten Preise mit den Listenpreisen übereinstimmen und die richtigen Mengen - Versandmengen - abgerechnet sind. Diese Prüfung ermöglicht die von den Mantelrichtlinien geforderte Äußerung über ungewöhnliche Preise, Liefer- und Zahlungsvereinbarungen, womit letztlich ein Urteil über die Geschäftsführung - Ausschaltung von Begünstigungen - erreicht wird).
8. Abwicklung bereits erledigter Rückstellungsposten.
9. Lohn- und Gehaltsabrechnung einschließlich der Abrechnung sozialer Abgaben.
10. Lagerwesen - Abrechnung der Materialein- und -verkäufe - Ein- und Ausgangskontrolle - Behandlung des Materialeinsatzes (bei permanenter Inventur gilt es, Sicherheit über die richtige Fortschreibung der Bestände vom Aufnahmetag an zu gewinnen).

Generell können alle größeren einmaligen oder endgültigen Geschäftsvorfälle geprüft werden, wobei allerdings für Positionen der Bilanz wegen der Abstellung auf den Bilanzstichtag relativ enge Grenzen gezogen sind, während bei der Erfolgsrechnung, insbesondere bei turnus-

mäßig wiederkehrenden Posten, ein verhältnismäßig weiter Spielraum gegeben ist. Empfehlenswert, aber nicht zwingend, ist eine Zwischenprüfungsdurchführung an Hand eines Zwischenabschlusses des Unternehmens, wobei dann die bis zum Zwischenabschluß angelaufenen Umsätze, Aufwandssummen oder dgl. mit den Vorjahresgesamtzahlen verglichen und erläutert werden können. Auf diese Weise lassen sich bereits wesentliche Änderungen erkennen.

Anläßlich von Zwischenprüfungen besteht für den Prüfer im allgemeinen die Möglichkeit, sich mit organisatorischen Fragen - insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt der Beurteilung der Geschäftsführung - eingehend zu befassen und gegebenenfalls Anregungen zu geben oder Vorschläge zu machen.

Über die Notwendigkeit, Zwischenprüfungsberichte zu erstatten, besteht - soweit ersichtlich - noch keine einheitliche Berufsauffassung. Sowohl für als auch gegen eine solche Berichterstattung sprechen eine Reihe von begründeten Argumenten, die hier allerdings nicht näher zu untersuchen sind. Auf jeden Fall muß sichergestellt sein, daß

a) auch bei einem eventuellen Prüferwechsel und

b) im Fall des Verzichts auf einen Bericht

alle wesentlichen Feststellungen in den Abschlußbericht eingehen, weshalb - auch zwecks Vermeidung von Doppelarbeit - ausreichende Arbeitsunterlagen unerlässlich sind. Insbesondere ist dort auch ersichtlich zu machen, welche Fragen noch offengeblieben sind.

Bei Erstattung eines Zwischenberichts ist es erforderlich, diesen im späteren Hauptbericht zu erwähnen, um auf diese Weise seine Vorlage durch das Unternehmen zu sichern.

F. Form des Prüfungsberichts und seine Vorlage durch
das Unternehmen.

In den Allgemeinen Prüfungsrichtlinien wird eine Zweiteilung des Berichts in einen Hauptteil und einen Anhang empfohlen. Für diese Handhabung, die sich übrigens in der Praxis sehr bewährt, sprechen Schwierigkeiten, die sich aus unterschiedlichen Interessen der Berichtsempfänger hinsichtlich der Berichterstattung bei der erweiterten Abschlußprüfung nach den Prüfungsrichtlinien ergeben. Der Aufsichtsrat ist bekanntlich in aller Regel nur insoweit am Bericht interessiert, als ihm dadurch seine eigenen Überwachungspflichten gemäß §§ 95, 96 AktG erleichtert werden, während der Fachminister und der BRH grundsätzlich auch über solche Vorgänge unterrichtet zu sein wünschen, die im Gesamtrahmen zwar nicht sonderlich bedeutsam erscheinen, aber doch gewisse Aufschlüsse über die Verhältnisse bei dem geprüften Unternehmen geben. Um dieser Interessenkollision zu entgehen und den Wünschen dieser beiden Seiten möglichst gerecht zu werden, wird im Hauptbericht zweckmäßig nur das aufgenommen, was für die Unterrichtung des AR bedeutsam ist, d.h. der Hauptbericht sollte gewissermaßen aus höherer Warte das Wesentliche für den eiligen Berichtsleser zusammenfassen, dabei aber nicht nur einen Auszug aus dem Anhang, sondern ein betriebswirtschaftliches Gutachten über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens darstellen.¹⁾ Zweckmäßig werden die zum Hauptberichtsstudium erforderlichen Anlagen diesem beigelegt. Somit könnte für die AR-Mitglieder ein Studium des im Hauptbericht zu erwähnenden Anhangs, der eine eingehende, systemati-

¹⁾ vgl. WP-Jahrbuch 1954, Seite 535

sche Erläuterung aller Abschlußpositionen bringt, entfallen.

Die Hauptberichtsgliederung könnte etwa nach folgenden Gesichtspunkten vorgenommen werden:

A. Vorbemerkungen,¹⁾

B. Rechtliche und wirtschaftliche Grundlagen des Unternehmens (bzw. bei Anschlußprüfungen nur ihre Veränderungen im Berichtszeitraum).

I Rechtliche Grundlagen (gesellschaftsrechtliche und vertragliche Grundlagen).

II Wirtschaftliche Grundlagen.

III Steuerrechtliche Verhältnisse.

C. Ertragslage.

D. Vermögenslage.

E. Finanzlage.

F. Rechnungswesen und Geschäftsbericht.

G. Schlußbemerkungen (Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse).

Es ist anzustreben, den Hauptbericht über eine erweiterte Abschlußprüfung nicht umfangreicher zu gestalten, als bei einer regulären Abschlußprüfung. Für den Berichtsanhang wird sich allerdings entsprechend der durch die Prüfungsrichtlinien veranlaßten umfangreicheren Aufgabenstellung eine Erweiterung nicht vermeiden lassen. Auch schließen die dargelegten Grundsätze zur Verselbständigung des Hauptberichts nicht aus, daß

¹⁾ mit Ausführungen über die Prüferwahl und Auftragerteilung, Anwendung von Prüfungsrichtlinien des Bundes, Durchführung einer vorbereitenden Zwischenprüfung, Auskunftserteilung, Unterfertigung der Vollständigkeitserklärung und dgl.

wichtige Vorgänge wegen der erforderlichen Behandlungsbreite gelegentlich einmal im Anhang behandelt werden, wobei dann im Bericht ein entsprechender Hinweis zu bringen ist. Der Prüfer sollte sich aber immer vergegenwärtigen, daß es den Sachbearbeitern des zuständigen Ministeriums und des BRH nicht auf die Wiedergabe kleinster Einzelheiten ankommen kann, sondern daß sie letztlich nur einen Eindruck darüber gewinnen sollen, ob die Geschäfte ordnungsgemäß, mit der erforderlichen Sorgfalt und der gebotenen Wirtschaftlichkeit geführt wurden. Die Ansichten des Fachministers und des BRH über den Umfang dessen, was zu dieser Gesamtwürdigung erforderlich ist, unterscheiden sich jedoch trotz der in der RHO für den BRH geforderten kaufmännischen Betrachtungsweise oftmals mehr oder weniger von denen der freien Wirtschaft.

In diesem Zusammenhang ist die Frage aufgetaucht, ob es nicht überhaupt zweckmäßig sei, die ausschließlich den Fachminister und den BRH interessierenden Feststellungen in einen Nebenbericht zu verweisen. Eine solche Handhabung wird jedoch als unzweckmäßig angesehen, weil sich der Prüfungsstoff (nicht jedoch der Prüfungsumfang) von aktienrechtlicher Pflichtprüfung gemäß § 135 ff AktG und haushaltsrechtlicher Prüfung gemäß § 48 Abs 2 Ziff 1 RHO weitgehend decken und weil bei einer solchen Berichtsteilung eine oftmals vom Fachminister und insbesondere vom BRH erwünschte schärfere Kritik kaum mehr zu umgehen wäre. Bei der bisherigen Form der Berichterstattung wird unter Abstellung auf die allgemeine Berufsauffassung auf eine bewertende Stellungnahme bewußt weitgehend verzichtet und lediglich eine je nach Lage des Einzelfalles mehr oder minder ausführliche Schilderung von Sachverhalten

gegeben, wobei die Tatsachen dann für sich sprechen sollen.

In der Praxis zeigt sich immer wieder, daß die Prüfungen nach den Prüfungsrichtlinien oftmals sehr umfangreiche Berichtswerke ergeben. Um von vornherein eine übermäßige Länge zu vermeiden und den Gesamtbericht besser lesbar zu gestalten, sollte daher auf die Nennung aller unwesentlichen Einzelheiten und Zahlenaufstellungen verzichtet werden. Darüberhinaus sind größere Aufgliederungen und dazugehörige Bemerkungen zweckmäßig in telegrammstilartig zu erläuternde Anlagen zu verweisen.

Dem zuständigen Fachminister sind durch das Unternehmen je zwei Ausfertigungen des vollständigen Berichtswerks (Bericht, Anhang, Anlagen) und etwaiger Zwischenberichte (vgl. Seite 176 Abs 3) oder Zusatzberichte (über vertrauliche Bezüge und vorgenommene Sonderprüfungen, wie Organisationsprüfungen, Investitionsprüfungen - vgl. Seite 128 Abs 3ff - und dgl.) unmittelbar nach Aushängung durch den Prüfer zuzustellen. Für alle Zusatzberichte gilt der bereits für Zwischenberichte herausgestellte Grundsatz ihrer Erwähnung im Hauptbericht zwecks Vorlagekontrolle in besonderem Maße. Den Berichten kann eine Stellungnahme des Unternehmens beigelegt werden.

G. Theoretische Möglichkeiten der Prüfungsdurchführung in der zweiten und dritten Verfahrensstufe.

Da der Öffentlichkeit Unterlagen über die prüfungstechnische Tätigkeit in den behördlichen Verfahrens-

stufen (zweite und dritte Verfahrensstufe - vgl. Seite 40) nicht zugänglich sind, sollen nachfolgend - unter Berücksichtigung der einschlägigen prüfungsrechtlichen Bestimmungen (vgl. Teil II, Seite 53, Abs 3 ff) - lediglich einige Gedanken über die theoretischen Möglichkeiten mittelbarer Prüfungstätigkeit im behördlichen Bereich angestellt werden.

Gemäß § 111 RHO und den dazu entwickelten Grundsätzen hat der zuständige Fachminister die wirtschaftliche und finanzielle Betätigung des Bundes als Gesellschafter auf Grund der in § 111 RHO im einzelnen genannten Unterlagen (mittelbar) zu prüfen und dem BRH gemäß § 112 RHO über das Ergebnis dieser Prüfung unter Beifügung der erwähnten Unterlagen zu berichten. Die Aufgaben des Fachministers hinsichtlich der zu seinem Ressort gehörigen Beteiligungsgesellschaften entsprechen damit im Grunde denen interner Beteiligungsabteilungen rein privatwirtschaftlicher Konzerne, woraus gefolgert wird, daß der Bund auch zwecks Lösung der ihm in der zweiten Stufe des haushaltsrechtlichen Prüfungsverfahrens gestellten Aufgaben eine der Tätigkeit interner Beteiligungsabteilungen entsprechende Betätigung entfalten wird.

Zur Begründung werden zunächst die Aufgaben interner Beteiligungsabteilungen mit denen des Fachministers verglichen und im Anschluß daran die vergleichsweise entsprechenden Lösungswege dargestellt.

Konzerninterne Beteiligungsabteilungen haben - von Ausnahmen abgesehen - ganz allgemein die Aufgabe, in Beteiligungsfragen federführend und koordinierend zu sein sowie die von ihnen verwalteten Gesellschaften - ohne

grundsätzliche Beschränkung der Verantwortlichkeit ihrer Leitung für die Führung der Geschäfte, Wirtschaftlichkeit und Rentabilität - zu überwachen, 'zu steuern und ihnen gegebenenfalls auch direkte Anweisungen zu erteilen. Die dem Fachminister obliegenden Aufgaben sind, was die Federführung, Koordination und Überwachung betrifft, mit den oben gekennzeichneten weitgehend identisch, in bezug auf die Steuerung verwandt, während direkte Anweisungserteilungen dem Bund grundsätzlich fremd sind.

Generelle Ausführungen über die beiden erstgenannten Funktionen können weder für den Bereich interner Beteiligungsabteilungen noch für die Ministerialinstanz gemacht werden, weil die jeweiligen Situationen jeweils unterschiedliche Lösungserfordernisse bedingen. Bei der Koordinationsfunktion dürfte es sich jedoch in der zweiten Verfahrensstufe im wesentlichen darum handeln, die verschiedenen Ergebnisse der laufenden Beobachtung der Beteiligungsgesellschaften des Bundes sowie die Revisionsergebnisse der ersten Verfahrensstufe für den BRH entsprechend aufzubereiten und in einem konkreten Urteil zusammenzufassen.

Hinsichtlich der Überwachungsfunktion sowohl der Beteiligungsabteilungen als auch des Fachministeriums gilt, daß die Qualität der zu treffenden Feststellungen entscheidend von der Qualität der zur Verfügung stehenden Unterlagen abhängt, weshalb den Gesellschaften je nach Strenge der Konzernorganisation bzw. Gründlichkeit der Verfahrenshandhabung durch die Ministerialinstanz mehr oder minder ausführliche Berichterstattungspflichten auferlegt werden. Der Fachminister stellt deshalb im Rahmen seiner Prü-

fungstätigkeit, die de facto einer laufenden Überwachung gleichkommt, zunächst fest, ob der Bericht des Wirtschaftsprüfers über die betreffende Beteiligungsgesellschaft den Prüfungsrichtlinien entspricht. Weiterhin wird er auf die regelmäßige Zustellung von Berichten gemäß § 81 AktG sowie Niederschriften über Sitzungen des Kontrollorgans und seiner Ausschüsse besonderen Wert legen. Denkbar ist auch eine Anweisungserteilung an die auf seinen Vorschlag gewählten oder bestellten AR-Mitglieder in dem Sinne, daß ihnen von Fall zu Fall besondere Unterrichtungshandlungen auferlegt werden.

Die Beteiligungsabteilung löst ihre Überwachungsaufgaben im allgemeinen in der Weise, daß sie sich bestimmte wesentliche Daten (im Industriebereich z.B. Herstellungs- und Umsatzgrößen, Angaben über die Lagerhaltung, Betriebskosten, Ergebnisse, die Liquiditätsentwicklung, den Personalstand sowie Lizenzzahlungen an die Obergesellschaft¹⁾) periodisch melden läßt und aus der Analyse ihrer Veränderungen Rückschlüsse auf die Entwicklung des inneren Werts ihrer Beteiligungen zieht. Für Zwischenergebnisse müssen dabei naturgemäß gewisse Ungenauigkeiten in Kauf genommen werden. Außerdem ist die Beteiligungsabteilung meist mit der Finanzplanung und Finanzplanüberwachung für ihre Beteiligungsgesellschaften befaßt. Über ihre Tätigkeit berichtet sie der Konzernleitung und anderen interessierten Stellen zwecks Information, Ermöglichung von Beschlüssen über die Gewinnverwendung und dgl. sowie um Ansatzpunkte

¹⁾ Sie dienen der Ermittlung der indirekten Erträge bei der Obergesellschaft. Dazu kommen dann noch die Gewinne aus Vormaterial-, Maschinenlieferungen und dgl. an die Untergesellschaft.

für Sonderuntersuchungen und an interne oder externe Revisionsstellen zu erteilende Aufträge zu geben.

Analog wird in der zweiten Verfahrensstufe im Rahmen der ministeriellen Überwachung der Mittelverwendung des eigenen Ressorts - ausgehend von einer kritischen Würdigung der wirtschaftlichen Beteiligungsvoraussetzungen des § 60 RWB, d.h. der Feststellung, ob unter Abstellung auf den haushaltsrechtlichen Unternehmenszweck eine Beteiligung des Bundes in der bisherigen Höhe weiterhin erforderlich bzw. wünschenswert ist (vgl. Seite 13, B 1a ff) - generell zur Vermögens- und Ertragsentwicklung der jeweiligen Beteiligungsgesellschaften zwecks Beurteilung des inneren Werts der Beteiligungen (für die Vergangenheit, Gegenwart und nahe Zukunft) Stellung genommen werden. Im Zusammenhang damit wird auf Grund der vorhandenen Unterlagen geprüft, ob das ausgewiesene Jahresergebnis und die Gewinnverteilung vertretbar erscheinen (Beurteilung der Verzinsung des Investments) und ob (wegen Rückwirkungen auf das Ergebnis) nach kritischer Beurteilung der Geschäftsführung der Gesellschaften sowie der Tätigkeit von Bundesvertretern in den Gesellschaftsorganen Bedenken gegen die Geschäftsführung und ihre Überwachung anzumelden sind.

Die Steuerung der Beteiligungsgesellschaften wird von der Beteiligungsabteilung im allgemeinen über fachliche Beratungen und Hilfeleistungen im Rahmen der jeweiligen Zuständigkeiten erfolgen, meist also unter Hinzuziehung auch anderer Fachabteilungen, die über die in der konkreten Situation erforderlichen Spezialkenntnisse und Erfahrungen verfügen, deren Wirken und Zusammenwirken aber von der Beteiligungsab-

teilung koordiniert wird. Hierher gehören insbesondere Fragen der Investitionspolitik, Finanzierungs- und Gewinnpolitik iWS. (z.B. zwecks Erreichung einer insgesamt minimalen Steuerbelastung).

Auch beim Bund ist eine Steuerungsfunktion erkennbar. Sie kann u.a. darin gesehen werden, daß die auf Vorschlag des Fachministers gewählten oder vom Bund entsandten Mitglieder des Kontrollorgans im Rahmen ihrer Tätigkeit im AR, Verwaltungsrat oder dgl. nach Anweisung des Fachministeriums entscheidenden Einfluß auf die Geschäftstätigkeit und -politik nehmen können (vgl. hierzu Seite 23 Abs 3) und damit den Wünschen des Bundes weitgehend zum Erfolg verhelfen.

Von direkten Anweisungen an Untergesellschaften zur Ausführung bestimmter geschäftlicher Maßnahmen wird von der Beteiligungsabteilung regelmäßig nur beim Vorliegen ganz besonderer Umstände Gebrauch gemacht, da auf diese Weise in fremde Zuständigkeiten eingegriffen wird (die Geschäftsleitung der betroffenen Gesellschaft wird zum ausführenden Organ), was oftmals sogar gesellschaftsrechtlichen Schwierigkeiten begegnet. Derartige Anweisungserteilungen sind in der zweiten Verfahrensstufe nicht festzustellen. Die Einwirkung des Fachministers auf ein bestimmtes Verhalten der Bundesvertreter in den Kontrollorganen der Beteiligungsgesellschaften des Bundes ist nicht als Anweisungserteilung im hier gebrauchten Sinne zu werten, vielmehr handelt es sich dabei - wie bereits ausgeführt - um eine bestimmte Form der Steuerung, da gesellschaftsrechtliche Zuständigkeiten auf diese Weise nicht beeinträchtigt werden, was für die Anweisungen interner Beteiligungsgesellschaften aber gerade typisch ist.

Als Ergebnis der vorliegenden Untersuchung ist demnach festzustellen, daß die dem Fachminister in der zweiten Stufe des haushaltsrechtlichen Prüfungsverfahrens obliegenden Aufgaben denen interner Beteiligungsabteilungen straff organisierter Konzerne der privaten Wirtschaft weitgehend entsprechen, so daß angenommen werden darf, daß auch die vom Bund für die Lösung der genannten Aufgaben zu beschreitenden Wege mit denen der Beteiligungsabteilungen grundsätzlich vergleichbar sind.

Ähnlich wie im Rahmen der zweiten Verfahrensstufe lassen sich für die Prüfungstätigkeit des BRH ebenfalls gewisse Parallelen mit den Verhältnissen im rein privatwirtschaftlichen Konzernbereich feststellen. Die dort dem Vorstand der Konzernobergesellschaft regelmäßig als Stabstelle zugeordnete interne Prüfungsabteilung (Konzernrevision) hat sich im Rahmen ihrer Zuständigkeit u.a. auch mit der Prüfung der Beteiligungsgesellschaften zu befassen, wobei je nach Umfang der Beteiligung unmittelbare oder mittelbare Prüfungen in Betracht kommen. Bei geringeren Beteiligungen sind also u.U. nur spezielle Untersuchungen auf Grund der vorhandenen Unterlagen (Berichte externer Prüfer und der Beteiligungsabteilung) möglich. Rückfragen bei den Untergesellschaften (unter Einschaltung der Beteiligungsabteilung, welche regelmäßig über engere Kontakte zur Beteiligungsgesellschaft verfügt) lassen sich dann aber oftmals nicht vermeiden.

Wegen der bei den Konzern-Untergesellschaften regelmäßig vorzunehmenden aktienrechtlichen Abschlußprüfung bzw. einer ihr entsprechenden Prüfung bei Gesellschaften anderer Rechtsformen durch externe Prüfer (auf Wunsch der Konzernleitung) und der damit regelmäßig

verbundenen Berichtsaushändigung an die Obergesellschaft entfällt für die Innenrevision weitgehend die Notwendigkeit, eigene Abschlußprüfungen durchzuführen. Sie wird deshalb im allgemeinen bestimmte Teilgebiete gesondert untersuchen, auf die sie entweder von der Beteiligungsabteilung aufmerksam gemacht wird, oder die vom Abschlußprüfer zwar angedeutet werden, von ihm aber naturgemäß nicht in dem Umfang mitbearbeitet werden können, der für interne Zwecke oftmals wünschenswert erscheint. Das gilt insbesondere auch für die Behandlung bestimmter Maßnahmen der Geschäftsführung (deren Prüfung dem aktienrechtlichen Abschlußprüfer mangels besonderen Auftrags grundsätzlich unzugänglich ist).

Ganz ähnlich verhält es sich mit der Prüfungstätigkeit des BRH in der dritten Verfahrensstufe. Der BRH hat gemäß § 113 RHO als über keinerlei gesellschaftsrechtliche Bindungen zu den Beteiligungsgesellschaften des Bundes verfügende, völlig unabhängige Stelle die Betätigung des Bundes als Gesellschafter auf Grund der ihm übersandten Unterlagen nach kaufmännischen Grundsätzen zu prüfen, wobei ebenfalls je nach dem Umfang der Beteiligung und damit der Möglichkeit, sich in den Satzungen der Gesellschaften unmittelbare Prüfungsrechte einräumen zu lassen, unmittelbare oder nur mittelbare Prüfungen in Betracht kommen können.

Auch hinsichtlich der Prüfungsaufgaben besteht weitgehend Übereinstimmung mit denen der internen Prüfungsstellen rein privater Unternehmen, da die Tätigkeit des BRH ebenfalls auf Berichten externer Prüfer (Bericht des WP über seine haushaltsrechtliche Prüfung in der ersten Verfahrensstufe) sowie der Prü-

fungsergebnisse der Ministerialinstanz (zweite Verfahrensstufe), welche mit den Berichten der Beteiligungsabteilungen vergleichbar sind, basiert.

Ein wesentlicher Unterschied besteht jedoch darin, daß dem BRH durch die haushaltsrechtliche Prüfung in der ersten Verfahrensstufe bereits konkrete Hinweise auf die Qualität der Geschäftsführung vorliegen, während die Konzernrevision derartige Angaben meist nur in relativ geringem Umfang über die Beteiligungsabteilung erhält. Die Ausgangsbasis für eine mittelbare Prüfungstätigkeit des BRH ist also vergleichsweise wesentlich günstiger.

Was die rein praktische Prüfungsdurchführung anbelangt, dürften bei mittelbaren Prüfungen, die für den BRH nach dem Willen des Gesetzgebers in erster Linie in Betracht kommen, zwischen der Handhabung bei der Konzernrevision und im Rahmen der dritten Verfahrensstufe kaum Unterschiede bestehen.

Zusammenfassung.

=====

In vorliegender Arbeit wurde gezeigt, daß für Unternehmen privater Rechtsform mit Beteiligung des Bundes eine vergleichsweise stärkere rechtliche Bindung als für reine Privatunternehmen gegeben ist. Sie ist durch die bei von Bundeseinflüssen freien Unternehmen unbekannte zusätzliche Eingliederung in die Sphäre des Haushaltsrechts gekennzeichnet, dessen Normen höherer Ordnung die zur Anwendung kommenden Vorschriften des Gesellschaftsrechts gleichsam überlagern und so die gesellschaftsrechtliche Struktur der betroffenen Unternehmen mitunter nicht unerheblich modifizieren. Das zeigt sich insbesondere in der Übertragung aktienrechtlicher Vorschriften - soweit nicht das Wesen der jeweiligen Rechtsform dem entgegensteht - auch auf Nicht-Aktiengesellschaften, in nahezu zwingender Anwendung vom Gesetzgeber lediglich vorgesehener gesellschaftsrechtlicher Normen sowie in strenger Handhabung solcher Vorschriften, die an sich gewisse Wahlmöglichkeiten lassen.

Beide, das Haushaltsrecht und das von dieser Seite her beeinflusste Gesellschaftsrecht, wirken sich auf die gesamte Rechenschaftslegung der Unternehmen mit Bundesbeteiligung aus und lassen ein "Überwachungssystem" zur Anwendung kommen, das in seiner Art als nahezu lückenlos bezeichnet werden darf und insgesamt

aus zwei, jedoch ein einheitliches System bildenden Maßnahmegruppen besteht, nämlich

Maßnahmen, die der Sicherung und Wahrung von Bundesinteressen in den fraglichen Unternehmen dienen und

Schaffung eines besonderen, hier als dreistufig bezeichneten Prüfungsverfahrens.

Die sich daraus ergebenden prüfungsrechtlichen und prüfungstechnischen Besonderheiten sind im wesentlichen dadurch gekennzeichnet, daß für nahezu alle Unternehmen mit Bundesbeteiligung ohne Rücksicht auf deren Rechtsform eine dreistufige Prüfung vorzunehmen ist, die sich nicht nur im privaten, sondern auch im öffentlichen Sektor (zweite und dritte Verfahrensstufe) vollzieht und insbesondere auf die Geschäftsführung der Unternehmen abstellt.

Mit Rücksicht auf die für Aktiengesellschaften vorgeschriebene Pflichtprüfung und die mögliche Beteiligung Dritter an derartigen Unternehmen ist jedoch nur in der ersten Verfahrensstufe eine unmittelbare Prüfung vorgesehen (vgl. Seite 41, 1 ff), und zwar in der Form, daß aus obigen Gründen sowie aus Zweckmäßigkeitserwägungen die von der RHO geforderte Prüfung der Geschäftsführung in die aktienrechtliche Pflichtprüfung oder eine bei Unternehmen anderer Rechtsform nach aktienrechtlichen Grundsätzen vorzunehmende Prüfung mit einbezogen wird. Diese, entsprechend den - in den Vorschriften der RHO verkörpert - Interessen des Bundes (ehemaligen Reiches) mit zusätzlichen Aufgaben belastete Abschlußprüfung wurde in vorliegender Arbeit als erweiterte Abschlußprüfung bezeichnet.

Die genannten, durch das Haushaltsrecht begründeten Prüfungserweiterungen lassen sich zusammengefaßt wie folgt darstellen:

Die aktienrechtliche Pflichtprüfung stellt nach dem Willen des Gesetzgebers eine sich von der haushaltsrechtlichen Prüfung grundsätzlich unterscheidende Gesetzmäßigkeits- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung dar. Im Pflichtprüfungsbericht ist deshalb in erster Linie das Testat zu begründen, d.h. insbesondere festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat (vgl. § 140 AktG). Prüfung und Berichterstattung erstrecken sich demnach in der Hauptsache auf die Fragen, ob

1. "die Gliederungsvorschriften eingehalten wurden,
2. die Bewertungsvorschriften zutreffend angewandt worden sind,
3. die Buchführung ordnungsgemäß ist,
4. der Geschäftsbericht alle notwendigen Angaben enthält, auch soweit es sich um Vorgänge handelt, die erst nach Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind."¹⁾

Wenn auch damit nach herrschender Berufsauffassung die Aufgaben des Abschlußprüfers noch nicht erschöpft sind, so sind doch seine übrigen Feststellungen und Darle-

¹⁾ Referat Dr. Ernst Schneider, Präsident der Industrie- und Handelskammer Düsseldorf: Publizität und Abschlußprüfung vom Standpunkt der Wirtschaft (gehalten während der Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27./28. Januar 1955 in Hannover).

legungen letztlich nur Beiwerk. Insbesondere besteht Einhelligkeit darüber, daß eine generelle Prüfung der Geschäftsführung nicht zu den Aufgaben des aktienrechtlichen Abschlußprüfers gehört, obwohl nach den Berufsgrundsätzen auch bei der regulären Jahresabschlußprüfung einige Berichterstattungspflichten bestehen, die in gewissem Umfang eine Beschäftigung des Prüfers mit der Geschäftsführung beim geprüften Unternehmen voraussetzen:

1. Der Prüfer hat auf Mängel hinzuweisen, die behoben werden müssen¹⁾ und seine Stimme warnend zu erheben.²⁾
2. Unterläßt es der Vorstand bei Überschuldung und/oder Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft schuldhaft, die Konkurs- oder Vergleichseröffnung zu beantragen, so ergibt sich selbst bei ordnungsmäßiger Rechnungslegung die Notwendigkeit, den Bestätigungsvermerk entsprechend einzuschränken.
3. Hat der Vorstand ihm durch Satzung oder Dienst-anweisung des AR auferlegte Beschränkungen in **w e s e n t l i c h e n** Punkten nicht eingehalten, so ist darüber zu berichten.³⁾

1) vgl. WP-Jahrbuch 1954, Seite 535

2) vgl. Urteil des BGH - BGHZ Bd. 16 Seite 23 - wonach sich ein Abschlußprüfer hinsichtlich zu hoher Investitionen, deren Bedrohlichkeit er anläßlich seiner Prüfung erkennt, äußern muß.

3) Diese Berichterstattung gehört aber nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht zum Pflichtumfang der Prüfung.

Im übrigen gilt aber, daß ein Abschluß selbst dann mit dem Bestätigungsvermerk zu versehen ist, wenn die Geschäftsführung unzumutbar war und dabei die nötige Sorgfalt sowie die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit unbeachtet blieben, den gesetzlichen Erfordernissen jedoch entsprochen wurde. Daraus ergibt sich, daß bei der regulären Abschlußprüfung trotz gewisser, auch die Geschäftsführung berührender Fragen nicht auch auf die Qualität der Geschäftsführung schlechthin einzugehen ist. Die reguläre Abschlußprüfung befaßt sich vielmehr mit Fragen der Geschäftsführung grundsätzlich nur insoweit, als deren Auswirkungen im Jahresabschluß ihren richtigen Niederschlag gefunden haben müssen.

Demgegenüber wird durch die haushaltsrechtlichen Prüfungsvorschriften bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung eine Prüfung und kritische Würdigung bedeutsamer Einzelmaßnahmen der Geschäftsführung hinsichtlich ihrer Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit, Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Ausführungssorgfalt gefordert.¹⁾ Die handelsrechtlichen, insbesondere aktienrechtlichen Prüfungsvorschriften stellen für diese Prüfung nur Mindestvorschriften dar, welche durch die erteilten Prüfungsrichtlinien um die Fragen erweitert werden, deren Prüfung der zuständige Ressortminister jeweils für erforderlich hält.

1) Eine Prüfung der Geschäftsführung ist ferner vorgesehen bei Genossenschaften und Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, außerdem gibt § 118 AktG die Möglichkeit, Teilgebiete der Geschäftsführung einer Sonderprüfung zu unterziehen. Bei allen diesen Prüfungen handelt es sich vornehmlich um die Feststellung, ob die Geschäfte des Unternehmens sorgfältig und wirtschaftlich geführt wurden und ob nicht aus Schaden der Gesellschaft (gegebenenfalls zur Erlangung eigener Vorteile) gehandelt wurde.

Aber auch hier wird bei festgestellten Mängeln, die sich im Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Prüfung ergeben, die handelsrechtliche Gesetzmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit aber nicht gefährden, der Bestätigungsvermerk nicht eingeschränkt oder versagt. Auf eine Umgestaltung bzw. Erweiterung des zu erteilenden Bestätigungsvermerks wurde nämlich aus den auf Seite 53, 2 ff und Seite 55 Abs 3 genannten Gründen bewußt verzichtet, so daß für Unternehmen mit Beteiligung des Bundes grundsätzlich nur das ihrem privatrechtlichen Charakter entsprechende Testat erteilt wird.

Für die praktische Prüfungsdurchführung bei der erweiterten Abschlußprüfung ergibt sich durch die anzuwendenden Prüfungsrichtlinien in gewissem Umfang eine Katalogisierung der vom Prüfer zu treffenden Feststellungen und damit verbunden auch seiner Prüfungshandlungen, wodurch sein bei der regulären Abschlußprüfung lediglich durch die Schranken des Gesetzes begrenztes pflichtmäßiges Ermessen hier eine Einschränkung erfährt. Als Gebiete, bei denen die erweiterte Aufgabenstellung am meisten zum Ausdruck kommt, seien insbesondere die Prüfung des Geschäftsberichts, des Sachanlagevermögens, der Kontokorrente und der Kapitalgröße des Unternehmens sowie die Personalkosten, die Ergebnisanalyse und die Behandlung der Liquidität genannt.

Der über die erweiterte Abschlußprüfung erstattete Bericht dient den in den öffentlichen Verfahrensstufen zwei und drei lediglich mittelbar prüfenden Behörden als wesentliche Arbeitsunterlage. Über ihre praktische Arbeitsweise stehen Unterlagen nicht zur Verfügung. Da aber die Aufgaben der Behörden in der zweiten und dritten Verfahrensstufe denen interner Beteiligungs- und

Revisionsabteilungen rein privatwirtschaftlicher Konzerne weitgehend entsprechen, ist anzunehmen, daß grundsätzlich auch vergleichbare Lösungswege beschritten werden.

Abschließend ist festzustellen, daß bei Beteiligung des Bundes an Privatunternehmen eine entsprechend den weitergehenden Interessen des Bundes vergleichsweise intensivere Prüfung vorgenommen wird, wobei sowohl der Kreis der zu prüfenden Unternehmen wie auch der Umfang der Prüfung eine Ausdehnung erfahren. Der erweiterte Prüfungsumfang kommt einerseits in zusätzlicher Aufgabenstellung durch Einbeziehung der Geschäftsführung in die unmittelbare Prüfung zum Ausdruck. Es ist aber darauf hinzuweisen, daß sich die geforderte Prüfung der Geschäftsführung nur auf ganz bestimmte, in den Prüfungsrichtlinien des Bundes im einzelnen fixierte Fragen erstreckt, da der Prüfer andernfalls ohne Zweifel überfordert würde. Naturgemäß kann sich die Prüfung auch nur auf den kaufmännischen Sektor erstrecken, was mitunter als Mangel empfunden wird.

Die von der Bundesverwaltung und dem BRH für die Verwaltung und (unmittelbare) Prüfung von Unternehmen mit Beteiligung des Bundes aufgestellten Grundsätze sind betriebswirtschaftlich im allgemeinen zu begrüßen, und es wäre - gesamtwirtschaftlich gesehen - erwünscht, wenn auch bei reinen Privatunternehmen diese Erkenntnisse und Erfahrungen in einem ihnen gemäßen Rahmen berücksichtigt würden.

LITERATUR.

=====

- Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 2. Auflage, Stuttgart 1948
3. Auflage, Stuttgart 1957
- Allgemeine Vorbemerkungen zum Bundeshaushaltsplan für die Rechnungsjahre 1955 und 1956
- Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft: Konzern-Organisation - Aufgaben- und Arbeitsgliederung im industriellen Unternehmensverbund, Köln und Opladen 1952
- van Aubel, P.: Amtliche Vorschriften zur Pflichtprüfung in Gemeinden und Gemeindebetrieben, Berlin 1938
- Auffermann, J.D.: Kostenrechnung und Preiskalkulation - LSO-Vorschriften, Stuttgart 1947
- Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 8. Auflage, München 1954
GmbH-Gesetz, 7. Auflage, München 1955
- Blümlein, W.: Die öffentlichen Unternehmen in ihrer Bedeutung für die Reichsfinanzwirtschaft, Bonn 1937
- Bühler, O.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Auflage, München 1956
- Bund der Steuerzahler: Der Bund als Konzernunternehmer (Heft 7 der Schriftenreihe des Bundes der Steuerzahler), 2. Auflage, Bad-Wörishofen 1954

- Bund der Steuerzahler: Der Wert des bundeseigenen Industrievermögens (zur Schrift "Der Bund als Konzernunternehmer"), Stuttgart 1955
- Die Bundeskonzerne - Schach dem Staatskapitalismus (Heft 10 der Schriftenreihe des Bundes der Steuerzahler), Bad Wörishofen 1957
- Bundesministerium für wirtschaftlichen Besitz des Bundes: Der Bund als Unternehmer, Bad Godesberg 1959
- Bundesrechnungshof: Berichte nach § 107 Abs 2 RHO über die Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit (für die Rechnungsjahre 1952/1953/1954)
- Daub, W.: Die Richtlinien zur Anwendung der VOB (Teil A und B), Wiesbaden - Berlin 1954
- Deutsches Industrie-Institut: Aufsichtsratsmitglieder in Aktiengesellschaften des Bundes (Nr. 29 des "Materials zum Zeitgeschehen" vom 10.12.1954)
- Deutsche Revisions- und Treuhand AG: Jahresabschluß und Geschäftsbericht nach dem Aktiengesetz, Dez. 1953
- Duhmer, F.: Das öffentliche Vermögen, ein Problem der organischen Finanz- und Steuerreform (Schriftenreihe des "Instituts Finanzen und Steuern" 1955, Heft 35)
- Commerz- und Creditbank AG: "Wer gehört zu wem?" Mutter- und Tochtergesellschaften von A bis Z, 2. Auflage 1955, 4. Auflage 1959
- Fischer, C.: Aktienrechtsreform als Beitrag zur Wirtschaftsordnung (Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1954, Nr. 2, Seite 75 ff)

- Fischer, C.: Bundeseigene Erwerbsunternehmungen als Haushalts- und Rechtsproblem (Finanzarchiv 1955, Bd 15, Heft 3, Seite 419 ff)
- Friedländer, H.: Konzernrecht, 2. Auflage, Frankfurt a. Main 1954
- Gerber, W.: Die öffentliche Unternehmung in privatrechtlicher Form, Zürich 1928
- Gesellschaft zur Förderung der öffentlichen Wirtschaft: Die öffentlichen Unternehmen der Bundesrepublik, Berlin 1954
- Die öffentlichen Unternehmen in der Bundesrepublik und in Berlin, Köln 1957
- von Godin - Wilhelmi: Aktiengesetz, Berlin 1950
- Hausmann, W.: Die öffentliche Hand in der Wirtschaft, München - Berlin 1954
- Hellwig, F.: Die öffentlichen Unternehmen in privatwirtschaftlicher Sicht
{ "Die öffentliche Wirtschaft" 1955, Nr. 5, Seite 14 ff}
- Hereth - Ludwig - Naschold: Kommentar zur VOB, Bd I und II, Wiesbaden 1954
- Hess - Zeidler: Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zur VPöA und LSP, München - Berlin 1954
- Heymann, E.: Die Rechtsformen der militärischen Kriegswirtschaft, Berlin 1921
- Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1949
- Holmann, K.: Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen (Die Wirtschaftsprüfung 1954, Seite 25)
- Huber, E.R.: Wirtschaftsverwaltungsrecht Bd I 2, Tübingen 1953, Teil 4: Öffentliche Wirtschaftstätigkeit

Institut der Wirtschaftsprüfer:

Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Düsseldorf 1950

Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Düsseldorf 1955

Vorschläge zur Aktienrechtsreform, Düsseldorf 1956

Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956

WP-Jahrbuch, Düsseldorf 1954, 1959

Kalveram, W.:

Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1955

--

Kapitalbeteiligungen der Bundesrepublik Deutschland, 2. Auflage, Darmstadt 1955

Ludewig, R.:

Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung (Bd. 12 der Schriftenreihe des IdW, Düsseldorf 1955)

Mund, E.:

Die Eingangsrechnung im industriellen Unternehmen, Köln - Opladen 1958

Muthesius, V.:

Kalte Privatisierung (Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1953, Heft 11, Seite 309 ff)

Die Problematik der öffentlichen Vermögensbildung (Vortrag vom 19.6.1957 in Baden-Baden)

Nicklisch, H.:

Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Auflage, Stuttgart 1955

Oeftering, H.:

Der Bund als Unternehmer (Reg. Bulletin vom 18.6.1953, Nr. 112 Seite 954 ff)

- Pribilla, E.: Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zur VPÖA und LSP, München - Berlin 1954
- Rasch, H.: Deutsches Konzernrecht, Berlin 1954
- Reichart, E.: Wirtschaftsbestimmungen für die Reichsbehörden. Kommentar, 3. Auflage, Berlin 1939
- Reichshaushaltsordnung vom 31. Dezember 1922, Amtliche Hand- ausgabe, Berlin 1938
- Richtlinien für die Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen das Reich unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, durch sachverständige Prüfer sowie Mantelrichtlinien des BRH
- Ritschl, H.: Stellung und Bedeutung der öffentlichen Unternehmung im Wirtschaftssystem des Kapitalismus (Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd 176 I)
- Die öffentlichen Unternehmen in der Marktwirtschaft ("Die öffentliche Wirtschaft" 1955, Nr. 5, Seite 2 ff)
- Saitzew, M.: Die öffentliche Unternehmung der Gegenwart, Tübingen 1930
- Schlegelberger - Quassowski - Herbig - Gessler - Hefermehl: Aktiengesetz, 3. Auflage, Berlin 1939
- Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, Köln und Op- laden 1956
- Schmitt - Schmitt: Das Revisions-Universum, Berlin/ Bielefeld/München 1953
- Schneider, E.: Industrielles Rechnungswesen, 2. Auflage, Tübingen 1954
- Wirtschaftlichkeitsrechnung, Tübingen 1955

- Schnettler, A.: Öffentliche Betriebe, Essen 1956
- Schulze - Wagner: Kommentar zur RHO, 3. Auflage, Berlin 1934, Neudruck 1952
- Sogemeier, M.: Die öffentliche Hand in der privaten Wirtschaft, Berlin 1926
- Staudinger, R.: Der Staat als Unternehmer, Berlin 1932
- Strickrodt, G.: Die gewerblichen Staatsunternehmen, Tübingen 1954
- Tautscher, A.: Die öffentliche Wirtschaft, Berlin 1953
 Die öffentlichen Unternehmungen und ihre wirtschaftspolitischen Aufgaben (Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1953, Bd. 109, Seite 398 ff)
- Vialon, F.K. Haushaltsrecht, Kommentar zur RHO, Berlin-Frankfurt/M. 1953
 Öffentliche Finanzwirtschaft, Berlin 1956
- Vogt, H.: Probleme der Versorgungswirtschaft, München 1950
- Voss, H.: Die Untersuchung und berichtsmäßige Darstellung der Liquidität bei Jahresabschlußprüfungen von Industrieunternehmen, Düsseldorf 1956
- Walb, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin und Wien 1926
- Warnecke, H.: Stellungnahme zu der Schrift des Bundes der Steuerzahler "Der Bund als Konzernunternehmer", Frankfurt /M. 1954

Wölfel, J.:

Die Revisionstechnik im kommunalen Prüfungswesen, Stuttgart 1955

Ziegenfuß, H.:

Die rechtliche Regelung der Vergabe öffentlicher Aufträge in Deutschland, Heidelberg 1940

L e b e n s l a u f

=====

Ich wurde am 12. Juni 1931 als Sohn des Kaufmanns Adolf Köhler in Hamburg geboren. Mit zwei Jahren kam ich nach Berlin-Tempelhof und besuchte dort ab 1937 die Volksschule sowie ab 1941 die Leo-Schlageter-Schule (Oberrealschule). Mit der Evakuierung Berlins im Jahre 1943 übersiedelte ich nach Regensburg, wo ich 1950 an der Oberschule / Goethestraße die Reifeprüfung ablegte. Nach einem einjährigen kaufmännischen Praktikum in einer Herrenkonfektions-Fabrik begann ich 1951 das betriebswirtschaftliche Studium. Bis 1953 studierte ich an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Philosophisch-Theologischen Hochschule in Regensburg. Im Juli 1954 legte ich an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München die Diplom-Prüfung für Kaufleute ab. In den Semesterferien war ich als Buchhalter in einer Regensburger Textil-großhandlung sowie später als Revisionsassistent bei einem Wirtschaftsprüfer tätig. Meine erste Anstellung nach dem Studium erhielt ich bei einer Organisationsfirma in Mannheim. Von April 1955 bis Oktober 1959 war ich bei einer namhaften Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Prüfer tätig. Zur Zeit bin ich betriebswirtschaftlicher Sachbearbeiter in der Abteilung Beteiligungen eines Weltkonzerns der Elektroindustrie.

